



Solução de Divergência nº 2 - Cosit

Data 13 de janeiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep:

- a) é permitida a apuração de créditos da contribuição no caso de venda de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica;
- b) é vedada a apuração de créditos da contribuição no caso de revenda de tais produtos, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

Em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de álcool, inclusive para fins carburantes:

- a) é permitida a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep no caso de venda de produto produzido ou fabricado pela própria pessoa jurídica;
- b) é vedada a apuração de crédito da contribuição, exceto no caso em que a pessoa jurídica produtora ou importadora do produto o adquire para revenda de outra pessoa jurídica produtora ou importadora do mesmo produto.

É permitida a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep em relação à armazenagem de mercadorias (bens disponíveis para venda):

- a) produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica; ou
- b) adquiridas para revenda, exceto em relação à armazenagem de:
 - b.1) mercadorias em relação às quais a contribuição tenha sido exigida anteriormente em razão de substituição tributária;
 - b.2) produtos sujeitos anteriormente à cobrança concentrada ou monofásica da contribuição, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante de tais produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos; e

b.3) álcool, inclusive para fins carburantes, exceto no caso em que a pessoa jurídica produtora ou importadora de álcool, inclusive para fins carburantes, o adquire para revenda de outra pessoa jurídica produtora ou importadora do mesmo produto.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º, inciso IX e art. 15, inciso II; Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, art. 24; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 5º, §§ 13 a 16.

Reforma a Solução de Divergência Cosit nº 5, de 13 de junho de 2016, publicada no DOU de 17 de junho de 2016.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica da Cofins:

- a) é permitida a apuração de créditos da contribuição no caso de venda de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica;
- b) é vedada a apuração de créditos da contribuição no caso de revenda de tais produtos, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

Em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de álcool, inclusive para fins carburantes:

- a) é permitida a apuração de créditos da Cofins no caso de venda de produto produzido ou fabricado pela própria pessoa jurídica;
- b) é vedada a apuração de crédito da contribuição, exceto no caso em que a pessoa jurídica produtora ou importadora do produto o adquire para revenda de outra pessoa jurídica produtora ou importadora do mesmo produto.

É permitida a apuração de crédito da Cofins em relação à armazenagem de mercadorias (bens disponíveis para venda):

- a) produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica; ou
- b) adquiridas para revenda, exceto em relação à armazenagem de:
 - b.1) mercadorias em relação às quais a contribuição tenha sido exigida anteriormente em razão de substituição tributária;
 - b.2) produtos sujeitos anteriormente à cobrança concentrada ou monofásica da contribuição, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante de tais produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos; e
 - b.3) álcool, inclusive para fins carburantes, exceto no caso em que a pessoa jurídica produtora ou importadora de álcool, inclusive para fins carburantes, o adquire para revenda de outra pessoa jurídica produtora ou importadora do mesmo produto.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º, inciso IX; Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, art. 24; Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 5º, §§ 13 a 16.

Reforma a Solução de Divergência Cosit nº 5, de 13 de junho de 2016, publicada no DOU de 17 de junho de 2016.

Relatório

Trata-se de ato de reforma da Solução de Divergência Cosit nº 5, de 13 de junho de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 17 de junho de 2016.

2. A pessoa jurídica em epígrafe, devidamente representada, interpõe tempestivamente recurso especial de divergência com base no art. 16 da revogada Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007 (vigente à época da interposição), e sucedido pelo art. 19 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

3. A ora recorrente apresentou consulta sobre a interpretação da legislação tributária à Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil (SRRF) da 10ª Região Fiscal (SRRF/10ªRF) defendendo entendimento de que o disposto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (c/c inciso II do art. 15 da mesma Lei), permitiria o creditamento em relação ao frete pago na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, alcançando inclusive gastos com a transferência e coleta dos produtos adquiridos para revenda entre seus estabelecimentos. Eis o entendimento defendido:

“Feitas as considerações supra, a consulente solicita, de forma conservadora, que este ilustre órgão da Receita Federal ratifique seu entendimento no sentido de que ...:

Além do creditamento de PIS/COFINS sobre o custo do frete de venda, já amparado pelo inciso IX, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a mesma também faz jus à crédito de PIS/COFINS, calculado sobre o custo do frete referente a transferência e coleta dos produtos adquiridos para revenda.” (grifos no original)

4. Em resposta, a SRRF/10ªRF exarou a Solução de Consulta SRRF/10ª RF/Disit nº 212, de 30 de novembro de 2006, afirmando, nos termos de sua ementa, que:

*“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Ementa: COBRANÇA NÃO CUMULATIVA. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.*

É vedado à pessoa jurídica descontar créditos calculados em relação a frete na operação de venda de gasolina e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º, § 1º, I, VI e X, 3º, I, “b”, e IX, e 15, II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21; Lei nº 10.925, de 2004, art. 5º; Lei nº 11.051, de 2006, art. 26.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: COBRANÇA NÃO CUMULATIVA. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

É vedado à pessoa jurídica descontar créditos calculados em relação a frete na operação de venda de gasolina e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º, § 1º, I, VI e X, 3º, I, “b”, e IX, e 15, II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21; Lei nº 10.925, de 2004, art. 5º; Lei nº 11.051, de 2006, art. 26.”

5. Inconformada, a então consulente apresentou o presente recurso especial de divergência afirmando haver divergência interpretativa entre a referida Solução de Consulta e as seguintes Soluções de Consulta, transcritas suas ementas na parte relativa à Cofins:

I - Solução de Consulta SRRF 7ª RF/Disit nº 547, de 9 de novembro de 2004:

*“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Ementa: REGIME NÃO-CUMULATIVO – CRÉDITOS*

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, que tenha exercido a opção de adoção antecipada da sistemática de cobrança não-cumulativa da COFINS, nos termos do artigo 42, da Lei nº 10.865, de 2004, poderá, a partir de 1º de maio de 2004, descontar crédito relativo às despesas, custos e encargos, incorridos no mês, vinculados às aquisições para revenda, de gasolinas e suas correntes, exceto de aviação, e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação, observadas as vedações e condições estabelecidas na legislação de regência.

A pessoa jurídica sujeita a incidência não-cumulativa da COFINS não poderá descontar crédito calculado em relação à gasolina e suas correntes, exceto de aviação, e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação, quando tais produtos forem adquiridos para revenda

O método de rateio proporcional, baseado na relação percentual entre a receita sujeita à cobrança não-cumulativa e a receita total, se aplica aos custos, despesas e encargos comuns; os custos, despesas e encargos que sejam exclusivos de bens que gerem receitas sujeitas a COFINS não-cumulativa, serão integralmente considerados para efeito do cálculo do crédito; os custos, despesas e encargos vinculados exclusivamente às receitas submetidas ao regime cumulativo, não serão computados para fins de rateio, nem integrarão a base de cálculo do crédito a que faz jus a pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.925, de 23/07/2004; Lei nº 10.865, de 30/04/2004; Lei nº 10.833, de 29/12/2003; Lei nº 9.718, de 27/11/1998 e alterações posteriores; Lei nº 10.560, de 13/11/2002; IN SRF nº 453, de 30/09/2004; IN SRF nº 404, de 12/03/2004”

II - Solução de Consulta SRRF 9ª RF/Disit nº 71, de 28 de fevereiro de 2005:

*“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Ementa: INDÚSTRIA E COMÉRCIO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CRÉDITO.*

Respeitados os demais requisitos legais, no regime da não-cumulatividade, pode ser creditado o frete do produto acabado, entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento distribuidor da mesma pessoa jurídica, caso constitua ônus suportado pelo vendedor, com fulcro no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX.”

III – Solução de Consulta SRRF/7ª RF/Disit nº 497, de 5 de dezembro de 2005:

*“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Ementa: O CREDITAMENTO DE FRETES PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA, SÓ PODE SER EFETIVADO QUANDO OCORRER A OPERAÇÃO DE VENDA DO PRODUTO E NÃO NO MOMENTO DA SIMPLES TRANSFERÊNCIA DOS PRODUTOS PARA FILIAIS.*

A transferência de produto entre filiais permite o creditamento do frete na apuração da base de cálculo da Cofins não-cumulativa somente na venda do produto, momento que corresponde à incidência do débito da mencionada contribuição.

Dispositivos Legais: Inciso IX do art. 3º. Da Lei no. 10/8333/2003”

IV – Solução de Consulta SRRF 5ª RF/Disit nº 9, de 30 de abril de maio de 2006:

*“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Ementa: COFINS NÃO CUMULATIVA – CRÉDITO – FRETE*

Geram direito ao crédito da Cofins, os pagamentos, a pessoas jurídicas domiciliadas no país, pelo serviço de transporte de bens de um estabelecimento a outro da mesma pessoa jurídica, na qualidade de insumos para obtenção de um produto cuja industrialização será concluída no estabelecimento de destino, desde que esse deslocamento se revele necessário no processo produtivo, integrando o custo de produção, e desde que o produto acabado seja destinado à venda.

Também geram direito ao crédito mencionado os pagamentos a pessoa jurídica domiciliadas no país pelo serviço de transporte de insumos adquiridos de terceiros, quando o ônus for suportado pelo adquirente e o produto acabado for destinado à venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, § 1º, inciso I, § 3º, incisos I e III, e § 7º; 6º, II; Instrução Normativa SRF nº 404, de 12/03/2004, arts. 7º e 8º.”

V – Solução de Consulta SRRF 6ª RF/Disit nº 248, de 16 de outubro de 2006:

*“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Ementa: CRÉDITO. FRETES.*

Os valores referentes aos fretes contratados para transporte de insumos, aplicados na fabricação de produtos, desde que prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, podem compor o somatório dos créditos a serem descontados da Contribuição.

Os valores referentes ao frete na operação de venda de produtos, desde que suportados pelo vendedor, podem compor o somatório dos créditos a serem descontados da Contribuição, a partir de 01 de fevereiro de 2004.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, arts. 3.º, IX, 15 e 93; Lei n.º 10.684, de 2003, art. 25; IN SRF n.º 404, de 2004; Ato Declaratório Interpretativo SRF n.º 2, de 17/02/2005.”

VI – Solução de Consulta SRRF 8ª RF/Disit nº 449, de 16 de novembro de 2006:

*“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Ementa: CRÉDITO.*

FRETE NA AQUISIÇÃO. CUSTO DE PRODUÇÃO.

O frete pago a pessoa jurídica na aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários compõe o custo destes insumos para fins de cálculo do crédito a ser descontado da Cofins não-cumulativa apurada.

FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA.

O frete pago na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, também gera direito a crédito a ser descontado da Cofins não-cumulativa apurada.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º e 93, I; e Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004.”

Fundamentos

6. Preliminarmente, reconhece-se a admissibilidade do presente recurso especial apenas em relação à divergência postulada entre a Solução de Consulta SRRF/10ª RF/Disit nº 212, de 2006, e a Solução de Consulta SRRF 7ª RF/Disit nº 497, de 2005, dado que as demais Soluções de Consulta aventadas não versam sobre o mesmo assunto tratado na Solução de Consulta paradigma (Solução de Consulta SRRF/10ª RF/Disit nº 212, de 2006).

7. Conforme relatado, a divergência interpretativa circunscreve-se à interpretação do inciso IX do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (c/c inciso II do art. 15 da mesma Lei), em relação à possibilidade de creditamento pelas pessoas jurídicas em relação aos dispêndios com pagamento de frete na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Ademais, caso se considere possível o referido creditamento, a recorrente pleiteia ainda que alcance inclusive gastos com a transferência e coleta de produtos adquiridos para revenda entre seus estabelecimentos.

8. O crédito da não cumulatividade das contribuições em estudo está assim instituído na Lei nº 10.833, de 2003, que versa sobre a Cofins:

“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.”(grifou-se)

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

9. Conforme se observa, o inciso IX do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, alberga duas modalidades distintas de creditamento no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quais sejam: a) sobre dispêndios com armazenagem; e b) sobre dispêndios com frete na operação de venda. Conquanto a divergência interpretativa refira-se apenas à modalidade de creditamento relativa aos dispêndios com frete na operação de venda, cumpre analisar as regras aplicáveis às duas modalidades de creditamento porque a interpretação do inciso IX do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é aplicável a ambas.

10. Consoante disposto nos dispositivos transcritos, permite-se o creditamento, no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à armazenagem de mercadoria e ao frete suportado pelo vendedor “nos casos dos incisos I e II” do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Ora, a menção a tais “casos” é expressa e não pode ser ignorada na interpretação do dispositivo analisado.

11. E quais “casos” são esses a que faz menção o inciso IX do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003? Considerando que todos os incisos do *caput* do citado art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, cuidam exclusivamente de estabelecer hipóteses de creditamento da não cumulatividade das contribuições em voga, nada mais plausível que considerar que ao se referir aos “casos dos incisos I e II”, a Lei mencionou as hipóteses de creditamento previstas em tais dispositivos, ou seja, os “casos” em que tais preceptivos permitem creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Conseqüentemente, nos “casos” em que os preceptivos em voga não permitem creditamento (exceções), também não haverá creditamento com base no inciso IX do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

12. Assim, a identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelo inciso IX do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, depende, por expressa disposição, da identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelos incisos I e II do *caput* do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

13. Por didático, transcrevem-se os dispositivos referenciados:

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

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

*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)*

(...)”(grifou-se)

14. Ademais, insta apresentar uma exceção expressa e remissiva ao disposto na alínea “b” do transcrito inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estabelecida pelo art. 24 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, que, em razão disso, deve ser considerada na interpretação de tal alínea:

“Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

§ 2º Não se aplica às aquisições de que trata o caput deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.”(grifou-se)

15. Ainda, cumpre apresentar outra exceção expressa e remissiva às disposições da alínea “b” do colacionado inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estabelecida pelos §§ 13 a 16 do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que também deve ser considerada na interpretação de tal alínea:

“§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador. (Redação dada pela Lei nº 12.859, de 2013)

§ 14. Os créditos de que trata o § 13 deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 15. O disposto no § 14 deste artigo não se aplica às aquisições de álcool anidro para adição à gasolina, hipótese em que os valores dos créditos serão estabelecidos por ato do Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

§ 16. Observado o disposto nos §§ 14 e 15 deste artigo, não se aplica às aquisições de que trata o § 13 deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)” (grifou-se)

16. Considerando os dispositivos transcritos nos parágrafos 13 a 15, constata-se que:

a) o inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permite creditamento em relação a bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, e veda creditamento 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;

b) o inciso I do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permite creditamento em relação a bens adquiridos para revenda e veda creditamento em relação a:

b.1) mercadorias em relação às quais as contribuições tenham sido exigidas anteriormente em razão de substituição tributária (inciso III do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003);

b.2) produtos sujeitos anteriormente à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições (§ 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003), exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante de tais produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos (§ 2º do art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008); e

b.3) álcool, inclusive para fins carburantes (§ 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003), exceto no caso em que a pessoa jurídica produtora ou importadora de álcool, inclusive para fins carburantes, o adquire para revenda de outra pessoa jurídica produtora ou importadora do mesmo produto.

17. Assim, identificadas as hipóteses em que os incisos I e II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permitem e vedam creditamento, e considerando a premissa fixada no parágrafo 11 acerca da relação de dependência entre os dispositivos, conclui-se que, atualmente, o inciso IX do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

i) permite creditamento em relação à armazenagem de mercadorias (inciso IX, primeira parte) destinadas à venda:

i.1) produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica (inciso II); ou

i.2) adquiridas para revenda, exceto em relação às vedações citadas nos itens b.1, b.2 e b.3 do parágrafo 16 (inciso I);

17.1. Perceba-se que a conjugação da primeira parte do inciso IX (“armazenagem de mercadoria”) com o inciso II (“bens ... utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”) do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (item *i.1*), demanda interpretação. Considerando que a primeira parte do inciso IX do *caput* do art. 3º menciona armazenagem de “mercadoria”, pressupõe, pela significação consagrada do termo “mercadoria” (bem disponível para venda), que o item armazenado está disponível para venda, não alcançando os itens ainda em fase de produção ou fabricação. Daí porque a remissão ao inciso II do *caput* do art. 3º alcança apenas a “produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, ou seja, apenas as “mercadorias” acabadas produzidas pela própria pessoa jurídica que suporta os ônus da armazenagem.

ii) permite creditamento em relação ao frete suportado pelo vendedor na operação de venda de produtos (inciso IX, segunda parte):

ii.1) produzidos ou fabricados pela pessoa jurídica (inciso II); ou

ii.2) adquiridos para revenda, exceto em relação às vedações citadas nos itens b.1, b.2 e b.3 do parágrafo 16 (inciso I).

17.2. Veja-se que também aqui a conjugação da segunda parte do inciso IX (“frete na operação de venda”) com o inciso II (“bens ... utilizados como insumo na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”) do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (item *ii.1*), demanda interpretação. Considerando que a segunda parte do inciso IX do *caput* do art. 3º menciona “operação de venda”, e considerando que insumos não são diretamente vendidos, mas antes utilizados em processos de produção, a remissão do dispositivo ao inciso II do *caput* do art. 3º alcança apenas a “produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, ou seja, apenas os produtos produzidos pela própria pessoa jurídica que suporta os ônus do frete.

17.3. Por outro lado, salienta-se que as vedações citadas nos itens b.1, b.2 e b.3 do parágrafo 16 não se aplicam ao “caso” de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica.

18. Portanto, conclui-se que, em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) é permitida a apuração de créditos das contribuições no caso de venda de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica;

b) é vedada a apuração de créditos das contribuições no caso de revenda de tais produtos, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

19. Ademais, conclui-se que, em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, produto sujeito a microrregime *sui generis*:

a) é permitida a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no caso de venda de produto produzido ou fabricado pela própria pessoa jurídica;

b) é vedada a apuração de crédito das contribuições, exceto no caso em que a pessoa jurídica produtora ou importadora do produto o adquire para revenda de outra pessoa jurídica produtora ou importadora do mesmo produto.

20. Aliás, o entendimento supraexpedido, no caso de revenda de produtos sujeitos a concentração da cobrança das contribuições, tem sido adotado desde há muito pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme se verifica, entre outras, nas seguintes Soluções de Consulta:

Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 107, de 20 de abril de 2010 (DOU de 05/05/2010):

“Revenda de Produtos Monofásicos. Créditos Admitidos. Créditos Passíveis de Compensação e Ressarcimento. Somente os Vinculados à Alíquota Zero. Revenda de Álcool por Distribuidor. Créditos Somente para Dedução da Contribuição a Pagar.

Na sistemática não-cumulativa de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita proveniente da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, podem ser descontados créditos referentes aos incisos IV a IX da Lei nº 10.637/2002 e III a VIII da Lei nº 10.833/2003 (energia elétrica, aluguel etc.), sendo vedado o desconto de créditos relativos a bens sujeitos à tributação monofásica adquiridos para revenda, ao frete relativo à operação de revenda de produtos monofásicos, a bens e serviços usados como insumo e à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Tais créditos, desde que vinculados a vendas com alíquota zero, são passíveis de compensação e de ressarcimento.”

Solução de Consulta Disit/SRRF04 nº 25, de 12 de abril de 2010 (DOU de 12/05/2010):

“Cofins não-Cumulativa. Créditos. Produtos Tributados com Incidência Concentrada/Monofásica. Reforma Parcial da Solução de Consulta SRRF04/Disit nº 10, de 2010. Pessoa jurídica que, na espécie, atua no ramo de venda por atacado e a varejo de bebidas sujeitas ao modelo monofásico de incidência não-cumulativa da Cofins, não pode, tendo em vista expressa vedação legal, apurar créditos relativos à aquisição daqueles produtos para posterior

revenda, tampouco créditos referentes a bens e serviços supostamente por ela utilizados como "insumos" de sua atividade comercial. Outrossim, é explicitamente vedado o creditamento no tocante às despesas de armazenagem das citadas mercadorias e "insumos", bem como sobre o frete pago pela pessoa jurídica em questão, na aquisição e/ou na venda dos aludidos produtos e "insumos". Por outro lado, a referida pessoa jurídica pode, sim, apurar os créditos especificamente previstos nos incisos III, IV, V, VII e VIII do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e alterações.

As restrições ao creditamento, por parte de comerciantes de produtos monofásicos, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às respectivas receitas, vedações essas previstas nas Medidas Provisórias nº 413 e nº 451, ambas de 2008, não foram mantidas quando da sua conversão nas Leis nº 11.727, de 2008, e nº 11.945, de 2009. Inobstante, antes mesmo da edição das mencionadas medidas provisórias, o art. 3º, I, "b", da Lei nº 10.833, de 2003, já impedia, e ainda impede, a tomada de créditos em relação à aquisição para revenda de produtos monofásicos.

Cumpra esclarecer que o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, que trata do desconto de créditos relativos a insumos, é direcionado tão somente para as empresas dedicadas à fabricação ou produção de bens, ou à prestação de serviços, não sendo destinado às empresas exclusivamente comerciais. Tratando-se de operação comercial, conquanto haja despesas com vista a concretizar as operações de venda, aquelas não podem constituir créditos, por falta de amparo legal.

É despropositado invocar o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, para pretender apurar os créditos em apreço, de vez que tais disposições somente são aplicáveis para determinados produtos e mercadorias cujas receitas de vendas sofrem normalmente a incidência das contribuições, diversamente do que ocorre na aquisição, para revenda, de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrado/monofásico. Ilógica seria a manutenção de créditos cuja apuração a lei veda, como é a hipótese concernente à aquisição de produtos com incidência concentrada/monofásica. O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não tratou de criar novos créditos, mas de manter aqueles que já existiam e que poderiam ser utilizados, caso não houvesse a previsão de alíquota zero na revenda.”(grifou-se)

Repercussões em outras decisões desta RFB

21. Considerando o quanto decidido nesta Solução de Divergência, verifica-se haver repercussão em algumas outras decisões já proferidos por unidades desta RFB.

22. Em relação à Solução de Consulta Cosit nº 218, de 06 de agosto de 2014, publicada no DOU de 18 de agosto de 2014, insta observar que a decisão adota ali que mostra intersecção com a presente decisão consta do parágrafo 24.2, não havendo divergência entre elas, na medida em que o referido parágrafo faz a ressalva “desde que observados os limites e requisitos estabelecidos em seus termos”. Contudo, os parágrafos 15 a 17 da mencionada Solução de Consulta devem ser interpretados considerando a aludida ressalva constante de seu parágrafo 24.2 e o disposto nesta Solução de Divergência.

23. Em relação à Solução de Consulta Cosit nº 119, de 19 de maio de 2015, publicada no DOU de 21 de maio de 2015, verifica-se que os parágrafos 24, 27, 32, 38, e 46.4,

mostram-se divergentes com a decisão tomada nesta Solução de Divergência, devendo ser reformados.

24. Em relação às Soluções de Consulta reconhecidas como divergentes no parágrafo 6 desta Solução de Divergência, verifica-se que:

a) a Solução de Consulta SRRF 10ªRF/Disit nº 212, de 2006, está alinhada com o disposto nesta Solução de Divergência, pois, apesar de não constar de sua ementa, a referida Solução de Consulta analisa a revenda de produtos sujeitos a concentração da cobrança das contribuições; e

b) a Solução de Consulta SRRF 7ª RF/Disit nº 497, de 2005, adota entendimento colidente com o disposto nesta Solução de Divergência e na Solução de Divergência Cosit nº 11, de 27 de setembro de 2007.

Conclusão

25. Diante do exposto, resolve-se a presente divergência interpretativa afirmando-se que, em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos a cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) é permitida a apuração de créditos das contribuições no caso de venda de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica;

b) é vedada a apuração de créditos das contribuições no caso de revenda de tais produtos, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

26. Ademais, em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de álcool, inclusive para fins carburantes:

a) é permitida a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no caso de venda de produto produzido ou fabricado pela própria pessoa jurídica;

b) é vedada a apuração de crédito das contribuições, exceto no caso em que a pessoa jurídica produtora ou importadora do produto o adquire para revenda de outra pessoa jurídica produtora ou importadora do mesmo produto.

27. Por fim, permite-se a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à armazenagem de mercadorias destinadas à venda:

a) produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica; ou

b) adquiridas para revenda, exceto em relação à armazenagem de:

b.1) mercadorias em relação às quais as contribuições tenham sido exigidas anteriormente em razão de substituição tributária;

b.2) produtos sujeitos anteriormente à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante de tais produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos; e

b.3) álcool, inclusive para fins carburantes, exceto no caso em que a pessoa jurídica produtora ou importadora de álcool, inclusive para fins carburantes, o adquire para revenda de outra pessoa jurídica produtora ou importadora do mesmo produto.

À consideração superior.

(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 Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta, para aprovação.

(assinado digitalmente)

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Divergência.

Reforma-se a Solução de Divergência Cosit nº 5, de 13 de junho de 2016, publicada no DOU de 17 de junho de 2016.

Em decorrência, ficam reformadas:

a) a Solução de Consulta Cosit nº 119, de 19 de maio de 2015, publicada no DOU de 21 de maio de 2015, naquilo que contrário à presente Solução de Divergência, especialmente seus parágrafos 24, 27, 32, 38, e 46.4;

b) a Solução de Consulta SRRF 7ª RF/Disit nº 497, de 2005, considerando-se o disposto nesta Solução de Divergência e também na Solução de Divergência Cosit nº 11, de 27 de setembro de 2007.

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 recorrente.

(assinado digitalmente)

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta