



Solução de Divergência nº 3 - Cosit

Data 20 de janeiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA.

No regime de apuração não cumulativa, não geram direito a crédito da Cofins os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX e § 2º, II, Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14; Constituição Federal, art. 195, § 12.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA.

No regime de apuração não cumulativa, não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX, e art. 15, II; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 2º, II, Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, § 1º, Constituição Federal, art. 195, § 12.

Relatório

Trata-se de representação de divergência encaminhada a esta Coordenação Geral de Tributação (Cosit) pelo chefe da Divisão de Tributação (Disit) da Superintendência da Receita Federal do Brasil da 6ª Região Fiscal (SRRF06). A representação fiscal foi apresentada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, qualificado em epígrafe, que alegou a existência de soluções de consulta divergentes para o mesmo assunto.

2. A divergência apontada se dá entre a Solução de Consulta nº 5, de 3 de fevereiro 2010, da Disit da SRRF06 e as Soluções de Consulta nº 169, de 10 de outubro de 2006, da Disit da SRRF10; nº 170, de 10 de outubro de 2006, da Disit da SRRF10; nº 101, de 21 de maio de 2007, da Disit da SRRF10; e nº 28, de 9 de agosto de 2007, da Disit da SRRF03. Colacionamos aqui também as SC nº 282, de 16 julho de 2009, da Disit da SRRF09; nº 148, de 25 de junho de 2010, da Disit da SRRF09; nº 63, de 22 de junho de 2011, da Disit da SRRF06; e nº 81, de 17 de fevereiro de 2011, da Disit da SRRF09.
3. As ementas dessas soluções de consulta, em relação à Cofins, sintetizam seus teores, como segue:

SC SRRF06/Disit nº 5/2010

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO-CUMULATIVIDADE. EXPORTAÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Valores despendidos no pagamento do transporte internacional de mercadorias exportadas pagos ao transportador, pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não geram direito a créditos da Cofins.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, art. 3º, caput, incs. II e IX, e § 2º, e art. 15, inc. II; MP nº 2.158-35/2001, art. 14, inc. V; IN SRF nº 404/2004, art. 8º, caput, incs. I, 'b', e II, 'e', e §§ 4º e 9º, inc. II.

SC SRRF10/Disit nº 169/2006

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. FRETE INTERNACIONAL.

Poderá ser descontado crédito relativo à Cofins calculado sobre a despesa com frete internacional, desde que atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes, não sendo aplicável, no caso, a vedação ao direito de crédito prevista no inciso II, § 2º, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se constituir o frete em insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda. Esse crédito se restringe, todavia, à despesa efetuada em operação de venda paga a pessoa jurídica domiciliada no País e desde que o ônus seja suportado pelo vendedor.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IX, § 2º, II, e § 3º, II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º.

SC SRRF10/Disit nº 170/2006

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. FRETE INTERNACIONAL.

Poderá ser descontado crédito relativo à Cofins calculado sobre a despesa com frete internacional, desde que atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes, não sendo aplicável, no caso, a vedação ao direito de crédito prevista no

inciso II, § 2º, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se constituir o frete em insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IX, § 2º, II, e § 3º, II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º.

SC SRRF10/Disit nº 101/2007

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

COFINS. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. FRETE INTERNACIONAL.

Poderá ser descontado crédito relativo à Cofins calculado sobre a despesa com frete internacional, desde que não se trate de empresa comercial exportadora, que adquira mercadoria com o fim específico de exportação, e atendidos os demais requisitos normativos e legais pertinentes.

Não é aplicável a vedação ao direito de crédito prevista no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se constituir o frete internacional, no caso, em insumo utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IX, § 2º, inciso II, e § 3º, inciso II, art. 6º, § 4º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º.

SC SRRF03/Disit nº 28/2007

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. FRETE. EXPORTAÇÃO.

Poderá ser descontado crédito, na apuração não-cumulativa da Cofins, calculado sobre despesa com frete internacional pelo transporte de mercadoria exportada, quando o pagamento se dê ao transportador, pessoa jurídica domiciliada no Brasil, contratado pelo exportador para aquele fim e o ônus for suportado pela pessoa jurídica contratante.

Não há previsão legal para que o contribuinte desconte crédito, na apuração não-cumulativa da Cofins, calculado sobre despesa com frete internacional pelo transporte de mercadoria exportada, quando o transporte for contratado e pago a pessoa jurídica domiciliada no exterior.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, art. 3º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º.

SC SRRF09/Disit nº 282/2009

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

DESPESAS COM FRETE INTERNACIONAL VINCULADO À EXPORTAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO COM POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO.

Podem ser descontados créditos da COFINS não-cumulativa em relação às despesas com frete internacional vinculado às operações de vendas para o exterior (exportação). Tais créditos, se não forem utilizados na dedução de débitos da COFINS no próprio mês ou em meses subsequentes, podem ser compensados com outros tributos a qualquer tempo ou ressarcidos no final do trimestre-calendário.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, art. 3º, I, II e IX, e § 2º, II, e art. 6º; MP nº 2.158-35/2001, art. 14, V.

SC SRRF09/Disit nº 148/2010

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

DESPESAS COM FRETE INTERNACIONAL VINCULADO À EXPORTAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO COM POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO SE TRANSPORTADOR DOMICILIADO NO PAÍS.

Revisa a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/Disit nº 282, de 16 de julho de 2009.

Podem ser descontados créditos da COFINS não-cumulativa em relação às despesas com frete internacional vinculado às operações de vendas para o exterior (exportação), se o transportador for pessoa jurídica domiciliada no país. Tais créditos, se não forem utilizados na dedução de débitos da COFINS no próprio mês ou em meses subsequentes, podem ser compensados com outros tributos a qualquer tempo ou ressarcidos no final do trimestre-calendário.

Dispositivos Legais:: Lei nº 10.833/2003, art. 3º, I, II e IX, § 2º, II, e § 3º, I, e art. 6º; MP nº 2.158-35/2001, art. 14, V.

SC SRRF06/Disit nº 63/2011

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. EXPORTAÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. FRETE. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não geram direito a créditos da Cofins os valores despendidos no pagamento de transporte internacional de mercadorias exportadas, ainda que a beneficiária do pagamento seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, art. 3º, caput, incs. II e IX, e § 2º, e art. 15, inc. II; MP nº 2.158-35/2001, art. 14, inc. V; IN SRF nº 404/2004, art. 8º, caput, incs. I, 'b', e II, 'e', e §§ 4º e 9º, inc. II.

SC SRRF09/Disit nº 81/2011

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. MANUTENÇÃO E PEÇAS DE REPOSIÇÃO DE MÁQUINAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO DE BENS. FRETES E SERVIÇOS DE TRANSPORTE NA AQUISIÇÃO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. MODELOS E FERRAMENTAS. FRETE INTERNACIONAL NA

VENDA DE PRODUTOS. ALUGUEL DE MÁQUINAS, DE EQUIPAMENTOS E DE PRÉDIOS. EXAUSTÃO. REFLORESTAMENTO. PRODUÇÃO DA PRÓPRIA MATÉRIA-PRIMA. LENHA E CAVACOS DE MADEIRA. ÓLEO DIESEL PARA PRODUÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. TRANSPORTE PARA MANUTENÇÃO EXTERNA DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. TRANSPORTE INTERNO. TRANSPORTE ENTRE FORNECEDOR E COMPRADOR. TRANSPORTE PARA TERCEIROS COM FINS DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR CONTA E ORDEM. REDES ELÉTRICAS INDUSTRIAIS. CORTE E TRANSPORTE DE ÁRVORES E MADEIRAS.

Na sistemática não cumulativa, podem ser descontados, entre outros, créditos em relação a:

(...)

c) frete internacional relativo à entrega de produtos no exterior, suportado pelo vendedor e contratado com pessoa jurídica domiciliada no País;

(...)

Dispositivos Legais: Lei Complementar nº 118/2005, art. 3º; Lei nº 5.172/1966 (CTN), arts. 165, I, e 168, I; Lei nº 9.430/1996, art. 74; Lei nº 10.833/2003, art. 1º, § 3º, II, art. 3º, caput e §§ 1º, 2º, II, 3º, 4º e 10, e arts. 6º e 13; Lei nº 11.033/2004, art. 17; Lei nº 11.116/2005, art. 16; Lei nº 11.774/2008, art. 1º; Decreto nº 20.910/1932, art. 1º; Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999), art. 346, §§ 1º e 2º; IN SRF nº 404/2004, art. 8º; IN RFB nº 900/2008, arts. 2º, I, e 72; IN RFB nº 1.015/2010, art. 10.

4. As Soluções de Consulta tratam da possibilidade ou não de contabilizar créditos 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) referentes ao frete internacional pago a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. A dúvida recai sobre a correta interpretação do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

5. Todas essas soluções de consulta concordam que, na apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o frete da venda de produtos elaborados por determinada pessoa jurídica não é considerado insumo de tais produtos. Algumas concluem, então, que, no caso de isenção, o crédito só estaria vedado no caso de operação de revenda ou de ser considerado o serviço um insumo. A Solução de Consulta nº 5, de 2010, da Disit da SRRF06, diverge desse entendimento consignando que a vedação alcança quaisquer despesas ou custos, ainda que não relativos a insumos.

Fundamentos

6. A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que disciplina a Cofins no regime de apuração não cumulativa, prevê no inciso IX do art. 3º a possibilidade de se apurar crédito desse gravame em relação ao frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor. Já o inciso II do art. 15 do referido diploma legal estende a aplicação do direito à Contribuição para o PIS/Pasep. Vide redações legais:

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;

7. Por sua vez, o inciso II do § 2º do art. 3º tanto da Lei nº 10.833, de 2003, como da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, instituidora da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa, estabelece que operações de aquisição não sujeitas ao pagamento das contribuições não darão direito a crédito:

§ 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)

8. Vê-se então, que a real motivação da inclusão do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é a permissão de apuração de crédito nos casos de isenção que o dispositivo delimita, quando a operação posterior for onerada.

9. O dispositivo dá origem a dois comandos. O primeiro é uma regra geral: “não dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços cujas receitas de vendas estejam desoneradas”. O segundo é uma regra específica que reforça a regra geral na hipótese de isenção e cria indiretamente a seguinte exceção: “dará direito a crédito o valor da aquisição de bens ou serviços cujas receitas de venda estejam isentas **se, e somente se**, forem utilizados como insumo em produtos ou serviços cujas receitas forem oneradas”. A primeira regra é autônoma e inclui os casos de isenção, exceto aquele em que haja utilização do insumo isento em produtos ou serviços tributados.

10. Salienta-se que o transporte internacional de cargas, objeto de presente demanda, encontra-se amparado por isenção das contribuições consoante prescrições constantes no inciso V e no § 1º do art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Segue o texto legal:

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;

*§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do **caput**.*

11. Conforme a interpretação desde há muito adotada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da não cumulatividade dispõe apenas que do valor do tributo que incide em uma etapa desconta-se o valor do tributo que incidiu em etapas anteriores da cadeia de produção. Esse desconto, decorrente do princípio constitucional, depende da dupla oneração, ou seja, valores cobrados na entrada serão descontados dos valores devidos na saída, na forma da lei, pressupondo a cobrança e o débito.

12. Logicamente, quando a saída ou a entrada não são oneradas, não há como se operar o desconto, a não ser que dispositivo legal disponha em contrário. Nesse sentido, nos Tribunais Superiores, quanto ao IPI, prevaleceu o entendimento de que a isenção só promove crédito em operações de aquisição de insumo (*lato sensu*), verificada a tributação em operações de saída de produto, **caso haja previsão legal para tanto**, o que até o momento inexistente. O entendimento foi assentado no Supremo Tribunal Federal na análise do Recurso Extraordinário 566.819/RS, julgado em 29 de setembro de 2010 e publicado em 10 de fevereiro de 2011, cuja ementa se transcreve a seguir:

IPI - CRÉDITO. A regra constitucional direciona ao crédito do valor cobrado na operação anterior. IPI - CRÉDITO - INSUMO ISENTO. Em decorrência do sistema tributário constitucional, o instituto da isenção não gera, por si só, direito a crédito. IPI - CRÉDITO - DIFERENÇA - INSUMO - ALÍQUOTA. A prática de alíquota menor - para alguns, passível de ser rotulada como isenção parcial - não gera o direito a diferença de crédito, considerada a do produto final.

(RE 566819, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2010, DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00445)

13. No entanto, quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, exatamente pela previsão constante no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dá-se a apuração de crédito nas aquisições de produtos beneficiados com isenção quando utilizados como insumo, desde que haja efetiva oneração do produto resultante pelas contribuições em voga. Os demais institutos exoneratórios (como alíquota zero, suspensão, não incidência etc) não foram contemplados com tal distinção.

14. A melhor exegese do referido inciso é a de que não geram direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento dessas contribuições. E de forma indireta, ao distinguir positivamente a isenção, o legislador quis atribuir às aquisições feitas sob seu manto a apuração de crédito das contribuições quando e somente quando as aquisições forem utilizadas como insumo em produtos ou serviços onerados. Outras situações que envolvem aquisição de bens ou serviços com isenção permanecem sujeitas à regra geral de vedação de créditos, como é o caso de frete internacional pago a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

15. Por outro lado, alega-se que a restrição ao crédito só ocorre, nos termos do inciso II do § 2º do art. 3º das leis de regência do regime de apuração não cumulativa reproduzido *supra*, se o serviço isento adquirido for utilizado como insumo em produto ou serviço desonerados, o que não se aplicaria ao caso do serviço de transporte internacional em operação de venda, eis que tal serviço não se constitui em insumo.

16. Ocorre que dito entendimento não se compatibiliza com a finalidade perseguida pelo legislador ao incluir expressamente a figura da isenção no indigitado inciso. Há ao mesmo tempo reforço da inclusão da hipótese de isenção na regra geral proibitiva e a criação de uma

exceção à regra geral de vedação para um único caso específico de isenção. A interpretação literal, e nenhuma interpretação exclusivamente o é, pode deixar dúvidas na cabeça do intérprete, mas essas rapidamente são solucionadas com uma análise teleológica e sistêmica dos comandos normativos.

17. Em análise sucinta, o entendimento em prol da permissão de apuração de créditos na isenção se fez em momento histórico em que se discutia na seara jurídico tributária, notadamente em relação ao IPI, a potencialidade de a aquisição de produtos beneficiados com isenção gerar crédito quando as operações de saída dos produtos elaborados a partir deles fossem tributadas, isto com o fito de serem preservados os benefícios do incentivo fiscal, não o reduzindo a um mero diferimento do pagamento do tributo em etapa posterior de comercialização. Uma das bases dessa argumentação era a aplicação do princípio constitucional da não cumulatividade. Deve-se ter em mente que esta é a moldura em que se deve analisar a legislação correlata da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Conclusão

18. Do exposto, levando-se em conta aspectos teleológicos, históricos e sistemáticos que acompanham a matéria, conclui-se que não subsiste direito à apropriação de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas operações de frete internacional contratado pelo exportador e pago a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Não é permitida a apuração de crédito sobre aquisições isentas dessas contribuições, salvo no caso de insumos utilizados na elaboração de produtos ou serviços por elas onerados.

19. Esta Solução de Divergência entende que assiste razão às SC nº 5 de 2010 e nº 63 de 2011, da Disit da 6ª RF.

20. Propõe-se então a revogação das SC nº 169, de 2006, da Disit da SRRF10, nº 170, de 2006, da Disit da SRRF10, nº 101, de 2007, da Disit da SRRF10, nº 28 de 2007, da Disit da 3ª RF, nº 282 de 2009, da Disit da SRRF09 e nº 148, de 2010, da Disit da SRRF09.

21. Propõe-se a reforma da SC nº 81, de 2011, da Disit da SRRF09, na parte em que admite a possibilidade de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete internacional de cargas adquirido de pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

À consideração do Coordenador da Cotex Substituto.

Assinado digitalmente
CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração da Coordenadora-Geral da Cosit Substituta.

Assinado digitalmente
FAUSTO VIEIRA COUTINHO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex Substituto

Ordem de Intimação

Aprovo a presente Solução de Divergência e os encaminhamentos propostos. Publique-se na forma do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência aos destinatários das Soluções de Consulta reformadas.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora-Geral da Cosit Substituta