



## Solução de Divergência nº 5 - Cosit

**Data** 23 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.

**(Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13 de janeiro de 2017, publicada no DOU de 18/01/2017)**

**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 n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º, inciso IX; Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008, art. 24; Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 5º, §§ 13 a 16.

**(Vinculada à Solução de Divergência Cosit n.º 2, de 13 de janeiro de 2017, publicada no DOU de 18/01/2017)**

## Relatório

Trata-se de representação de divergência apresentada por servidor da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), com base no art. 48, § 9º da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. da 17 da revogada Instrução Normativa SRF n.º 740, de 2 de maio de 2007, sucedido pelo art. 20 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. O representante alega a existência de Soluções de Consulta divergentes acerca da interpretação do disposto no inciso IX do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que estabelece hipóteses de desconto de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa em relação a dispêndios com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

3. Informa-se na aludida representação que haveria divergência de entendimento entre as seguintes Soluções de Consulta:

a) de um lado, a Solução de Consulta Disit/SRRF04 n.º 10, de 2010, Solução de Consulta Disit/SRRF04 n.º 23, de 2010, Solução de Consulta Disit/SRRF04 n.º 25, de 2010, e Solução de Consulta Disit/SRRF09 n.º 107, de 2010, exarando o entendimento de que é vedado o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na espécie;

b) de outro lado, a Solução de Consulta Disit/SRRF03 n.º 19, de 2006, Solução de Consulta Disit/SRRF03 n.º 24, de 2006, Solução de Consulta Disit/SRRF05 n.º 4, de 2008, Solução de Consulta Disit/SRRF05 n.º 24, de 2010, Solução de Consulta Disit/SRRF06 n.º 243, de 2005, que concluíram tácita ou expressamente, pela permissão de creditamento na espécie.

4. Por oportuno, apresentam-se as ementas das Soluções de Consulta apontadas como divergentes, na parte relativa à Cofis:

Solução de Consulta Disit/SRRF04 n.º 10, de 2010:

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

*Ementa: Cofins não-Cumulativa. Créditos. Produtos Tributados com Incidência Concentrada/Monofásica. 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 a 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.*

*Cumprе 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.*

Solução de Consulta Disit/SRRF04 nº 23, de 2010:

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

*Ementa: Apuração Proporcional de Créditos na Existência de Receitas não Abrangidas pela Sistemática não-Cumulativa. Revenda de Produtos Tributados com Incidência Concentrada/Monofásica. Pessoa jurídica que, na espécie, a par de submeter-se às incidências plurifásica, não-cumulativa e cumulativa da Cofins, atua no ramo de revenda de veículos sujeitos ao modelo monofásico da contribuição, não pode, tendo em vista expressa vedação legal, apurar créditos relativos à aquisição desses produtos para posterior revenda. Outrossim, é vedado o creditamento no tocante às despesas de armazenagem das citadas mercadorias monofásicas, bem como sobre o frete pago pela pessoa jurídica em questão, na aquisição e/ou na venda destas. Por outro lado, em relação, especificamente, aos custos, despesas e encargos concernentes à revenda de bens sujeitos a tributação concentrada, a aludida pessoa jurídica pode, sim, apurar créditos referentes a energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos seus estabelecimentos; aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples; edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, e bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto na Lei nº 10.833, de 2003, e alterações. Ainda no que tange à revenda de produtos monofásicos, não poderão ser apurados créditos pertinentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, nem à correspondente depreciação, visto que tais créditos se referem aos casos de produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços. Ao contrário, podem ser apurados créditos atinentes à depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na revenda de monofásicos.*

*As restrições ao creditamento, por parte de comerciantes de mercadorias sujeitas a tributação concentrada, 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 sujeitos a tributação concentrada.*

Solução de Consulta Disit/SRRF04 nº 25, de 2010:

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

*Ementa: 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.*

**Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 107, de 2010:**

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. Revenda de Produtos Monofásicos. Créditos Admitidos. Créditos Passíveis de Compensação e Ressarcimento. Somente os Vinculados à Alíquota Zero. Revenda de Alcool por Distribuidor. Créditos Somente para Dedução da Contribuição a Pagar.*

*Revisa a Solução de Consulta SRRF/9ªRF/Disit nº 351, de 28 de setembro de 2007.*

*Na sistemática não-cumulativa de apuração da Cofins incidente sobre a receita proveniente da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, podem ser descontados créditos referentes aos incisos 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.*

*Em relação à revenda de álcool por distribuidor, podem ser descontados créditos relativos à aquisição de álcool (contribuição devida pelo vendedor) e a frete na operação de venda, além dos créditos acima mencionados. Esses créditos não podem ser compensados ou ressarcidos, servindo apenas como dedução da contribuição a recolher no próprio mês ou nos meses subsequentes. No caso de créditos calculados em relação a aquisições de bens e despesas comuns à revenda de álcool e de produtos sujeitos à alíquota zero, deverão os créditos relativos a cada espécie de receita ser determinados com a aplicação do método da apropriação direta ou do rateio proporcional.*

*O cálculo da contribuição poderá ser revisto pelo contribuinte, com a necessária retificação do Dacon e da DCTF referentes aos períodos corrigidos e posteriores. A compensação ou ressarcimento de eventual saldo credor, sem a incidência de juros e de correção monetária, deverá ser feita por meio do programa PER/Dcomp, de acordo com a IN RFB nº 900/2008.*

**Solução de Consulta Disit/SRRF03 nº 19, de 2006:**

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Ementa: Regime Não-Cumulativo. Apuração de Créditos. A pessoa jurídica enquadrada no regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com receitas oriundas da venda de produtos relacionados no art. 49 da Lei nº 10.833, de 2003, poderá apurar créditos na forma do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

**Solução de Consulta Disit/SRRF03 nº 24, de 2006:**

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

*Ementa: Regime Não-Cumulativo. Apuração de Créditos. A pessoa jurídica enquadrada no regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, com receitas oriundas da venda de produtos relacionados no art. 5º da Lei nº 10.485, de 2002, poderá apurar créditos na forma do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

Solução de Consulta Disit/SRRF05 nº 4, de 2008:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*  
*Ementa: Revenda de Produtos Monofásicos. Créditos Possíveis. No regime de apuração não-cumulativa, é vedado o desconto de créditos relativos à aquisição para revenda de bens submetidos à tributação monofásica, sendo permitida a manutenção dos demais créditos, desde que presentes os requisitos normativos para sua aquisição. Observe-se que a Medida Provisória nº 413, de 2008 prevê a não aplicabilidade do artigo terceiro da Lei nº 10.833, de 2003, ao caso em tela, com produção de efeitos a partir de primeiro de maio do corrente.*

Solução de Consulta Disit/SRRF05 nº 24, de 2010:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.*  
*Ementa: Na tributação pela sistemática monofásica, não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é vedado o desconto de créditos sobre a receita proveniente da revenda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; óleo diesel e suas correntes; e Gás Liquefeito de Petróleo - GLP, derivado de petróleo e de gás natural.*  
*Na apuração das contribuições para o PIS e a Cofins, relativas ao álcool anidro para fins carburantes adicionado à gasolina do tipo "A" pelo distribuidor, a resultante gasolina tipo "C" tem a sua alíquota reduzida a zero e a aquisição do álcool para a referida adição não gera direito a crédito, regra em vigor até a sua alteração pela Lei nº 11.727 de 2008.*  
*A tributação da receita de venda de álcool hidratado para fins carburantes está obrigatoriamente sujeita à sistemática cumulativa, de modo que não é possível o desconto de créditos relativos a esta receita, regra em vigor até a sua alteração pela Lei nº 11.727 de 2008.*  
*O valor dos créditos, no caso de incidência parcial das receitas sujeitas à cumulatividade e à não-cumulatividade, será determinado exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à receita não-cumulativa e a parcela dos custos, despesas e encargos comuns, referentes à receita não-cumulativa, determinada alternativamente pelo método da apropriação direta ou do rateio proporcional.*

Solução de Consulta Disit/SRRF06 nº 243, de 2005:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins.*  
*Ementa: Créditos. Dão direito aos créditos as despesas e custos incorridos relativos a bens que se consomem em decorrência da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou que correspondem a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. Os valores referentes ao frete na operação de venda de produtos, desde que suportados pelo vendedor, geram direito aos créditos a serem descontados, a partir de 1º de fevereiro de 2004. Geram direito aos créditos os bens adquiridos e os serviços prestados, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços, não incluídos no ativo imobilizado.*

6. Em despacho, a Chefe da Disit/SRRF04 admite a representação e encaminha o processo a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) para fins de uniformização do entendimento.

## Fundamentos

7. Conforme relatado, a divergência interpretativa circunscreve-se à interpretação do inciso IX 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 armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

8. Acerca do assunto, foi exarada a Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13 de janeiro de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18/01/2017, que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

9. Os trechos da citada Solução de Divergência relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes:

Ementa, na parte relativa à 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



combustíveis, 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.”

#### Fundamentação e conclusão:

“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. Consequentemente, 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 n.º 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 n.º 10.637/2002 e III a VIII da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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.*

*Cumprе 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)*

(...)

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.” (grifos e negritos no original)

10. Conforme se observa, a Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13 de janeiro de 2017, publicada no DOU de 18/01/2017, cuida em detalhes e de forma vinculante de toda a matéria objeto da presente representação de divergência.

## Conclusão

11. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência afirmando-se que devem ser aplicadas integralmente as conclusões apresentadas na Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13 de janeiro de 2017, publicada no DOU de 18/01/2017

12. Em razão dessa conclusão reformam-se, na parte em que permitem, expressa ou tacitamente, a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições, a Solução de Consulta Disit/SRRF03 n.º 19, de 2006, a Solução de Consulta Disit/SRRF03 n.º 24, de 2006, a Solução de Consulta Disit/SRRF05 n.º 4, de 2008, a Solução de Consulta Disit/SRRF05 n.º 24, de 2010, e a Solução de Consulta Disit/SRRF06 n.º 243, de 2005.

*(assinado digitalmente)*

**RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Delegação de Competência - Portaria RFB n.º 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

De acordo. À Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta, para aprovação.

*(assinado digitalmente)*

**FAUSTO VIEIRA COUTINHO**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotex-Substituto

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Divergência.

Ficam reformadas, na parte em que permitem, expressa ou tacitamente, a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições as seguintes Soluções de Consulta: a) Solução de Consulta Disit/SRRF03 n.º 19, de 2006; b) Solução de Consulta Disit/SRRF03 n.º 24, de 2006; c) Solução de Consulta Disit/SRRF05 n.º 4, de 2008; d) Solução de Consulta Disit/SRRF05 n.º 24, de 2010; e) Solução de Consulta Disit/SRRF06 n.º 243, de 2005.

Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Dê-se ciência ao representante e à Disit/SRRF04, à Disit/SRRF09, à Disit/SRRF03, à Disit/SRRF05 e à Disit/SRRF06.

*(assinado digitalmente)*

**CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA**

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta