



## Solução de Divergência nº 8 - Cosit

**Data** 24 de janeiro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

**Ementa:** NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS.

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.

A empresa comercial exportadora não poderá se utilizar de créditos da Cofins, na forma do disposto no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003, relativamente a frete e armazenagem vinculados à exportação, por expressa vedação legal contida no art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX, § 2º, II, §§ 8º e 9º, art. 6º, §§ 3º e 4º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14.

**Assunto:** Contribuição para o PIS/Pasep

**Ementa:** NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS.

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.

A empresa comercial exportadora não poderá se utilizar de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, na forma do disposto no art. 3º, inciso IX c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003 relativamente a frete e armazenagem vinculados à exportação, por expressa vedação legal contida no art. 6º, § 4º c/c art. 15, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 2º, II, §§ 8º e 9º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX, art. 6º, § 4º, art. 15, II e III; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, § 1º.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência apresentado pela pessoa jurídica qualificada em epígrafe, com base na Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, vigente à época. Hoje a matéria encontra-se regulada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. A recorrente interpôs consulta à Disit da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (SRRF10) e esta, em resposta à pretensão formulada, emitiu a Solução de Consulta (SC) nº 103, de 24 de maio de 2007, cuja ementa, em relação à Cofins, é a seguinte:

*Solução de Consulta nº 103, de 2007 – SRRF/Disit – 10ª Região Fiscal*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS*

*EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS.*

*A empresa comercial exportadora não poderá se utilizar de créditos da Cofins, na forma do disposto no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003, relativamente a frete internacional e armazenagem, por expressa vedação legal contida no art. 6º, § 4º, da Lei nº 10.833, de 2003.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IX, § 2º, II, e § 3º, II, e art. 6º, § 4º; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 14, VII.*

3. Não satisfeita com a solução adotada pela 10ª Região Fiscal e tendo conhecimento de solução de consulta divergente sobre a mesma matéria e com fundamento em idêntica norma jurídica, a recorrente, utilizando o direito que lhe é assegurado pelo dispositivo legal já mencionado, contesta aquela solução e requer que esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) expresse o seu entendimento e unifique a interpretação da legislação. O ato que serviu de paradigma para fundamentar a interposição do presente Recurso Especial de Divergência foi a Solução de Consulta (SC) nº 151, de 2 de junho de 2006, da 8ª Região Fiscal. Vide sua ementa no tocante à Cofins:

*Solução de Consulta nº 151, de 2006 – SRRF/Disit – 8ª Região Fiscal*

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

*Ementa: COFINS NÃO-CUMULATIVA. COMERCIALIZAÇÃO DE BENS. CRÉDITOS.*

*Tratando-se de empresa voltada à importação, exportação e comercialização (compra e venda) de produtos industrializados, em que não se utilizam insumos, os créditos passíveis de aproveitamento são, além daquele calculado sobre o valor das aquisições de bens para revenda efetuadas em cada mês, apenas os que se enquadrem em algum dos demais incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.*

*Quanto às despesas de frete e armazenagem, o crédito se restringe às despesas efetuadas nas operações de venda e desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, devendo ser apurado somente a partir de 1º de fevereiro de 2004, consoante expressa previsão legal.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º e 93, I; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15; IN SRF nº 404, de 2004.*

4. Por oportuno, cabe realçar que a recorrente apresentou diversas soluções de consulta, inclusive uma solução de divergência, como decisões opostas àquela que lhe fora dirigida (a SC nº 103, de 2007, da 10ª RF). Porém, a Disit da SRRF10, em seu Despacho Decisório, ao fazer o juízo de admissibilidade do recurso, considerou divergente, ainda que de forma aparente, apenas a SC nº 151, de 2006, da 8ª RF, cuja ementa foi transcrita acima.

5. A apelante, de início, cita a legislação de regência da matéria objeto do recurso, a qual será reproduzida no tópico ‘Fundamentos’. Em seguida, argumenta que:

*“Nas operações de venda direta para o exterior, sem a intermediação de empresa comercial exportadora, os créditos de Cofins conferidos à empresa vendedora são aqueles calculados sobre os gastos por ela incorridos, aí incluídos os referentes a fretes internos e internacionais, além dos de armazenagem (hipótese do inciso I do art. 6º da Lei 10.833/03).”*

6. Em sequência, relata:

*“Em se tratando, contudo, da situação prevista no inciso III do art. 6º da Lei 10.833/03, na qual a exportação é feita por intermédio de uma empresa comercial exportadora, a empresa vendedora não incorre em fretes internacionais, nem em despesas de armazenagem, gastos esses que são incorridos pela empresa comercial exportadora.”*

7. Assenta, em resumo, que:

*“Destarte, quando o § 4º do art. 6º da Lei 10.833/03 diz que ‘O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação’, outra não pode ser a interpretação, senão a de que essa vedação tem a seguinte inteligência:*

*a) a empresa comercial exportadora não pode tomar crédito de PIS e Cofins sobre os bens (mercadorias) adquiridos no mercado interno para revenda para o exterior (inciso I do art. 3º da Lei 10.833/03), em linha com o supra transcrito inciso II do § 2º do art. 3º da mesma Lei, que veda o direito ao crédito da Cofins quando não tenha havido o pagamento dessa contribuição na aquisição;*

*b) a empresa comercial exportadora não pode tomar crédito de PIS e Cofins sobre fretes internos e armazenagens internas, e quaisquer outros incorridos pela vendedora (inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/03, posto que incorridos pela vendedora.”*

8. Defende o entendimento segundo o qual:

*“Aceitar que a empresa comercial exportadora não possa se creditar do PIS e da Cofins sobre as despesas de frete internacional pagas a pessoas jurídicas domiciliados no Brasil, sendo que tais receitas da prestadora de serviço de frete estão, em regra, sujeitas à incidência dessas contribuições, e sendo o ônus das referidas despesas assumido pela empresa comercial exportadora, constituiria inovação proibida à*

*autoridade administrativa quanto ao conteúdo e alcance da legislação que rege a apuração das contribuições em comento.”*

9. Apregoa ainda:  
*“o § 4º do art. 6º da Lei 10.833/03 restringe o direito de crédito de PIS e Cofins quanto aos custos incorridos pela empresa comercial exportadora, no que tange exclusivamente ao custo de aquisição da mercadoria que lhe foi vendida com fim específico de exportação, em perfeita sintonia com os princípios da não-cumulatividade e da equidade.”*
10. Alega que:  
*“a conclusão constante da Solução de Consulta nº 103, utiliza-se equivocadamente de analogia para concluir que, se as mercadorias adquiridas para fim específico de exportação (e que não foram sujeitas à incidência de PIS e Cofins) não geram direito a crédito, por expressa e inequívoca previsão legal, também os fretes incorridos e economicamente suportados pela empresa comercial exportadora no processo de exportação (em regra sujeitos à incidência de PIS e Cofins) não deveriam gerar direito a crédito.”*
11. Por último, relata ser-lhe assegurado:  
*“o direito ao crédito de PIS e Cofins sobre despesas de fretes internacionais e de armazenagem, pagas a empresas brasileiras em suas exportações de mercadorias adquiridas no mercado interno com o fim específico de exportação, não sendo aplicável a tais dispêndios, in casu, a restrição estabelecida pelo § 4º do art. 6º da Lei 10.833/03.”*
12. Uma segunda pretensão da recorrente diz respeito ao real conceito e alcance do termo armazenagem e conseqüente utilização dos valores pagos a esse título para geração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.
13. Conforme seu entendimento,  
*“o conceito de armazenagem não pode ser restringido, como quer a autoridade tributária, à atividade concernente à manutenção das mercadorias em um determinado espaço, mas sim que tal conceito compreende qualquer atividade diretamente vinculada a tal mister, incluindo aí todas aquelas relacionadas à movimentação das mercadorias dentro da área portuária (arrumação, manipulação, transporte interno, carregamento e descarga das mercadorias nas embarcações).”*
14. Repete sua argumentação ao perguntar:  
*“Está correto o entendimento da recorrente de que as despesas incorridas com capatazia, relativas às atividades de movimentação de mercadorias na área portuária, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, podem ser consideradas como despesas com armazenagem incorridas nas operações de vendas, e, portanto, constituírem base de cálculo dos créditos de PIS e Cofins, conforme preceituam os artigos 3º da Lei 10.637/02 e 3º da Lei 10.833/03?”*
15. Em seu Despacho Decisório, a chefe da Disit da SRRF10 admite o recurso especial formulado pela recorrente e o encaminha a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) para fins de uniformização de entendimento em relação às soluções de consulta apontadas como divergentes.

16. Apesar de reconhecer a divergência, aquela Superintendência relativizou a diferença de interpretação apontada pela recorrente, considerando-a apenas aparente, em virtude de a SC nº 103, de 2005, de autoria daquela Disit, dizer respeito a despesas de armazenagem de mercadoria e frete internacional realizadas por empresa comercial exportadora, enquanto que a SC informada como divergente pela recorrente (a de nº 151, de 2006 da 8ª RF, supra) se referir apenas à armazenagem e a frete de maneira geral, sem qualquer especificidade.

17. Nesse contexto, levando-se em conta também o fato de a apelante não ter tido acesso ao inteiro teor da SC divergente (a de nº 151, de 2006, da 8ª RF), mas somente de sua ementa, a Disit da SRRF10 resolveu, ao realizar o juízo de admissibilidade, deferir o presente recurso.

## Fundamentos

18. A questão ora tratada diz respeito à apuração ou não de crédito da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep por Empresas Comerciais Exportadoras (ECE) em relação a despesas com serviços de frete internacional e de armazenagem prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no país.

19. As alusões feitas à Cofins aplicam-se à Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, salvo disposição em contrário.

20. Os dispositivos legais, no tocante à Cofins, que estabeleceram o direito à apuração de crédito da contribuição no regime de apuração não cumulativa, inclusive os casos em que o crédito não se faz devido, estão prescritos no texto da Lei nº 10.833, de 2003. O direito à fruição de crédito da Cofins se encontra no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Vide seu **caput** e incisos I, II e IX:

*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:*

*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.*

*(...)*

*IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.*

21. Vê-se que o inciso IX, juntamente com o **caput** do seu artigo, supra, veicula a matéria base do tema em discussão. Trata-se da regra geral para apuração de crédito, relativamente à armazenagem e a frete na operação de venda, da Cofins no âmbito do regime de apuração não cumulativa da contribuição.

22. Enquanto os incisos do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, trazem, de forma exaustiva, as hipóteses geradoras de créditos, o parágrafo segundo do mesmo artigo prescreve restrições à fruição desses créditos. Vide seu texto:

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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

23. 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.

24. 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.

25. 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**.*

26. 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 deduz-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.

27. 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)*

28. No entanto, quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, exatamente pela previsão constante no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e 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.

29. 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.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

33. Porém, a análise da matéria em voga não se restringe ao comando insculpido no § 2º, II, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, c/c o art. 14, V, e § 1º da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, retro. Trata-se de um caso específico, onde o foco da discussão se dirige a um tipo especial de entidade, as empresas comerciais exportadoras, para as quais existem dispositivos legais próprios definidores do tratamento a ser dado a essas companhias. O art. 6º c/c o art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, regulamentam a questão ora posta. Vide seus respectivos textos:

*Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*(...)*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:*

*(...)*

*§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do **caput**, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.*

*(...)*

*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:*

*(...)*

*III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;*

34. Consoante texto legal acima, constata-se que é vedado às empresas comerciais exportadoras apurar **quaisquer créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados à receita de exportação**. Dito texto estabelece expressamente que “O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III ...”.

35. Ainda, verifica-se que o § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, supra, faz remissão ao § 1º do mesmo artigo, que, por sua vez, alude ao art. 3º da referida Lei, sem mencionar qualquer dos 11 (onze) incisos desse último. Diante de tal evidência, a restrição ao crédito se faz em relação a todo o artigo (o 3º), ou seja, a todas as hipóteses ali arroladas, inclusive frete e armazenagem na operação de venda.

36. A alegação do contribuinte de que o comando legal só vedaria a apuração de crédito referente ao inciso I (compra de mercadoria para revenda) do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não prospera. Ora, o legislador expressamente se posicionou no sentido de negar o direito ao crédito das contribuições em análise, em relação aos serviços relatados, para as ECE, não cabendo à autoridade tributária interpretar o comando legal restringindo indevidamente o seu alcance.

37. No caso de a empresa comercial exportadora decidir mudar a destinação dos produtos antes adquiridos com o fim específico de exportação e vendê-los no mercado interno, deverá arcar com a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins que não foram pagas pela empresa que lhe forneceu os bens, acrescidas de juros e multa. Além disso, obviamente também pagará as contribuições que passarão a ser devidas no momento da venda desses bens no mercado interno. Por outro lado, autoriza-se a apuração de créditos vinculados a essas vendas de acordo com os incisos aplicáveis do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, exceto o crédito apurado sobre o valor de aquisição das próprias mercadorias a serem revendidas. Tudo isso depreende-se da leitura do art. 9º da Lei nº 10.833, de 2003:

*Art. 9º A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, considera-se vencido o prazo para o pagamento na data em que a empresa vendedora deveria fazê-lo, caso a venda houvesse sido efetuada para o mercado interno.*

*§ 2º No pagamento dos referidos tributos, a empresa comercial exportadora não poderá deduzir, do montante devido, qualquer valor a título de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ou da COFINS, decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto da incidência.*

*§ 3º A empresa deverá pagar, também, os impostos e contribuições devidos nas vendas para o mercado interno, caso, por qualquer forma, tenha alienado ou utilizado as mercadorias.*

38. Quando houver dispêndios vinculados tanto à venda no mercado interno quanto à exportação de bens adquiridos com fim específico de exportação, deve-se, aplicando-se o § 3º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, apurar o crédito por meio de rateio proporcional, na forma dos §§ 8º e 9º do art. 3º dessa lei:

*Art. 3º (...)*

*(...)*

*§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:*

*I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

*§ 9º O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito, na forma do § 8º, será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.*

*(...)*

*Art. 6º (...)*

*(...)*

*§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º*

## Conclusão

39. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência respondendo ao autor do recurso que os dispêndios de frete internacional na operação de venda efetuados por Empresas Comerciais Exportadoras não geram créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa devido às expressas vedações legais contidas no § 4º do art. 6º c/c art. 15, III, da Lei nº 10.833, de 2003, e no inciso II do § 2º do art. 3º das leis nº 10.833, de 2003 e nº 10.637, de 2002.

40. Os dispêndios com armazenagem vinculada à exportação efetuados por Empresas Comerciais Exportadoras não geram créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa, por expressa vedação legal contida no § 4º do art. 6º c/c art. 15, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

41. Reformam-se as Soluções de Consulta SRRF10/Disit nº 103, de 24 de maio de 2007, e SRRF08/Disit nº 151, de 02 de junho de 2006 quanto à interpretação do inciso II do § 2º do art. 3º das leis nº 10.833, de 2003 e nº 10.637, de 2002.

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