



Solução de Consulta nº 327 - Cosit

Data 21 de junho de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

FRETE NA AQUISIÇÃO PARA REVENDA DE BENS SUJEITOS À INCIDÊNCIA CONCENTRADA. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

São vedados o aproveitamento e a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a gastos com serviços de transporte (frete) na aquisição dos produtos de que tratam os §§ 1º e 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, sujeitos à incidência concentrada dessas contribuições destinados para revenda, inclusive na hipótese da pessoa jurídica prestadora do serviço de transporte ser optante pelo Simples Nacional.

Dispositivos Legais: §§ 1º e 1º-A do art. 2º; e incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; inciso IX do art. 3º, e inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004; art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005; e art. 289 do Decreto nº 3.000, de 6 de março de 1999.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

FRETE NA AQUISIÇÃO PARA REVENDA DE BENS SUJEITOS À INCIDÊNCIA CONCENTRADA. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO.

São vedados o aproveitamento e a utilização de créditos da Cofins em relação a gastos com serviços de transporte (frete) na aquisição dos produtos de que tratam os §§ 1º e 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, sujeitos à incidência concentrada dessas contribuições destinados para revenda, inclusive na hipótese da pessoa jurídica prestadora do serviço de transporte ser optante pelo Simples Nacional.

Dispositivos Legais: §§ 1º e 1º-A do art. 2º; e incisos I, II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004; art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005; e art. 289 do Decreto nº 3.000, de 6 de março de 1999.

Relatório

A consulente acima identificada, devidamente representada, apresenta consulta a esta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) com a finalidade de dirimir dúvidas acerca da legislação tributária a ela aplicável.

2. Conforme declara, a interessada atua principalmente no ramo de “*comércio varejista de combustíveis para veículos automotores*”, e apura o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real, entendendo estar desta forma, sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

3. Sob o fulcro do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, do art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, e dos incisos I, II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, entende a consulente que possui direito a apurar créditos não cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a “*gasto com serviço de transporte (frete) na aquisição das mercadorias revendidas pela consulente (sujeitas ao regime monofásico), já que além do frete ser destinado à revenda de mercadoria, compõem o custo de aquisição da mesma.*”

4. Cita julgado do STJ para embasar o seu entendimento “*que o gasto com frete na aquisição de bens para revenda também faz jus ao crédito não-cumulativo de PIS/COFINS, já que, indiretamente, encontra-se vinculado à uma posterior venda.*”

5. Na tentativa de corroborar seu posicionamento, a consulente argumenta que “*também faria jus ao crédito, haja vista o frete na aquisição de mercadorias compor contabilmente o custo de aquisição da mesma, como tem decidido reiteradamente a RFB em suas soluções de consulta.*”

6. Diante do exposto, indaga por meio da presente consulta se:

6.1. “*O gasto com serviços de transporte (frete) na aquisição de mercadorias para revenda, mesmo sujeitas ao regime monofásico de tributação das contribuições PIS/COFINS (combustível), quando o ônus for suportado pelo vendedor, haja vista que o mesmo compõe contabilmente o custo de aquisição das mercadorias (Solução de Consulta n. 61/03), permite a apuração de créditos não cumulativos da contribuição PIS/COFINS nos termos do art. 3º, I, II e IX, da Lei n. 10.833/03?*”

6.2. “*Caso a pessoa jurídica prestadora de serviços de transporte seja optante pelo Simples Nacional, o direito ao crédito ainda persiste (ADI/RFB n. 15/07)?*”

6.3. “*Em caso positivo, uma vez que a consulente não apropria créditos não cumulativos das contribuições PIS/COFINS relativos aos gastos com frete na operação de aquisição de mercadorias para revenda, poderia requerer o ressarcimento ou compensação dos créditos não aproveitados? Qual seria o procedimento?*”

Fundamentos

7. Inicialmente, salienta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos artigos 46 a 53 do

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

8. Assim, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consultante, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

9. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

10. Os questionamentos apresentados pela consultante referem-se à possibilidade de apropriação e utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de incidência não cumulativa decorrentes de gastos com serviços de frete na aquisição de mercadorias para serem por ela revendidas, principalmente os combustíveis sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica dessas contribuições.

11. De início, cumpre observar o disposto nos incisos I, II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, apresentados como justificativas legais para os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pretendidos:

“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:

a) (...)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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;

(...)

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

12. Os incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, possuem idêntica redação ao dos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, transcritos acima, autorizando a apuração e o aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep naquelas hipóteses.

12.1. E o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, estende a aplicação do inciso IX do art. 3º daquela lei à Contribuição para o PIS/Pasep:

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei n.º 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;

13. Constatou-se que o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, não é base legal para a consulente apurar e apropriar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo nos termos questionados, tendo em vista que este inciso trata de aquisição de insumos para a prestação de serviços ou fabricação de produtos, e não revenda ou comercialização de mercadorias, que consta como objeto da presente consulta.

14. No que tange ao inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, este prevê a possibilidade de aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da aquisição de bens para revenda, estabelecendo algumas exceções, que serão analisadas à frente.

15. Conforme a boa técnica contábil e o § 1º do art. 289 do Decreto nº 3.000, de 6 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR), os serviços de transporte **(frete) relacionados à aquisição de bens para revenda** podem ser **integrantes do custo de aquisição** dessas mercadorias, desde que **importem ônus para a pessoa jurídica adquirente desses bens**, e se atendidos os seguintes termos:

Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração.

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

(...)

16. Assim, conforme tem sido reconhecido desde há muito pela RFB, o crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003, pode ser calculado pela pessoa jurídica adquirente com base no custo de aquisição do bem, conforme definido no § 1º do art. 289 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR).

17. Entretanto, como salientado anteriormente, a alínea “b” do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, veda, dentre outras, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de bens para revenda, em relação à aquisição de bens sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (elencados nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente).

18. Deveras, entre os produtos sujeitos à cobrança das contribuições e que, conseqüentemente, não permitem a apuração de créditos da não cumulatividade em relação a sua aquisição para revenda estão exatamente os produtos revendidos pela consulente, conforme disposto no §§ 1º e 1º-A da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 2º (...)

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

*I – nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e alterações posteriores, no caso de venda 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;***

(...)

VI – no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de querosene de aviação;

(...)

*X – no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de venda de **gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação, gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural.***

*§ 1º -A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de **álcool**, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.*

19. Desta maneira, em relação ao custo de aquisição para revenda dos produtos dos §§ 1º e 1º-A da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (dentre os quais os combustíveis citados nesses dispositivos legais), são VEDADOS o aproveitamento e a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados nos termos do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

20. Cumpre destacar, referida vedação abrange todos os valores que compõem o custo de aquisição para revenda desses bens, inclusive os gastos com frete relacionados a referida aquisição.

21. Em relação aos argumentos da consulente em favor da aplicação do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, associado ao inciso II do art. 15 de referida lei, para justificar eventual possibilidade de apuração de créditos em relação a gastos com serviços de transportes na aquisição de produtos para revenda, salienta-se que os referidos dispositivos permitem a apuração de créditos relativos a gastos com tais serviços exclusivamente na operação de venda, naqueles casos previstos nos incisos I e II do art. 3º de citada lei, e na hipótese em que o gasto é suportado pela pessoa jurídica vendedora.

22. Tal esclarecimento está bem salientado no art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo da SRF (ADI SRF) nº 2, de 17 de fevereiro de 2005:

*“Art. 1º Dos valores apurados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) não-cumulativas, pelas pessoas jurídicas, poderão ser descontados **créditos** destas contribuições **calculados sobre os valores das despesas incorridas com fretes,***

pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, nas operações de vendas efetuadas a partir de 1º de fevereiro de 2004, desde que o ônus tenha sido suportado pela vendedora.

23. A presente consulta versa sobre “gasto com serviço de transporte (frete) na aquisição das mercadorias revendidas pela consulente (sujeitas ao regime concentrado)” (grifou-se), sendo, portanto, inaplicável a hipótese de creditamento prevista no inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

24. Também o E.STJ, em caso equivalente ao questionado na presente consulta, constatou a inaplicabilidade da hipótese de creditamento plasmada no inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, conforme decisão proferida em sede do Resp 1237707 – PR, Ministro Relator Herman Benjamin, que assim dispôs:

“PROCESSUAL CIVIL TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. PIS E COFINS. CREDITAMENTO. ART. 3º DA LEI 10.833/03. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. ART. 111 DO CTN. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. Em relação a ofensa ao art. 535 do CPC, não se conhece de Recurso Especial quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.

2. O art. 3º, IX, da Lei 10.833/2003 restringe o creditamento ao frete na operação de venda de mercadoria, não contemplando o transporte da entrada dos produtos no estabelecimento industrial.

3. Nos termos do art. 111 do CTN, impossível interpretação ampliativa a norma que confere benefício fiscal.

4. Não se conhece de Recurso Especial cuja fundamentação seja deficiente. Incidência, por analogia, da Súmula 284/STF.

5. Rever o entendimento do Tribunal a quo quanto à forma de uso do “óleo combustível” e à finalidade dos contêineres no caso concreto demanda reexame do conjunto fático-probatório dos autos, obstado consoante previsão da Súmula 7/STJ.

6. Recurso Especial da empresa parcialmente conhecido e não provido. Recurso Especial da União não conhecido.” (Grifo nosso)

25. Resulta, portanto, que:

a) são VEDADOS o aproveitamento e a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (de acordo com o inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) em relação a gastos com serviços de transporte (frete) na aquisição de bens e produtos de que tratam os §§ 1º e 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, destinados para revenda.

b) o inciso IX do art. 3º associado ao inciso II do art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003, não justificam o aproveitamento e a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a gastos com **serviço de transporte (frete) na aquisição** de mercadorias destinadas à revenda; e

26. Quanto ao questionamento 6.2 da consulente, tais vedações se aplicam inclusive nas hipóteses em que a pessoa jurídica prestadora do serviço de transporte é optante pelo Simples Nacional, haja vista o disposto no Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 15, de 26 de setembro de 2007, que ordena a observância das vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável:

“ADI RFB nº 15, de 2007

*Artigo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), **observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável**, podem descontar créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pelo art. 12 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.” (Grifo e negrito nosso)*

27. Adicionalmente, ante os argumentos apresentados pela consulente, cumpre esclarecer a aplicação do art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004:

“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”

28. Esse transcrito dispositivo não estabelece regras relativas à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (essas regras constam precipuamente do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente). Na verdade, o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, já parte do pressuposto de que os créditos foram regularmente apurados, permitindo-se sua manutenção se vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência das contribuições.

29. A regra estabelecida no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, autoriza que o crédito devidamente apurado pela pessoa jurídica em relação a determinado dispêndio seja mantido (não seja estornado) mesmo que a receita à qual esteja vinculado o dispêndio que originou o crédito seja contemplada com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não autorizando o aproveitamento de créditos cuja apuração seja vedada.

30. No caso analisado na presente consulta, como é inexistente o direito à apuração de créditos das contribuições, não é o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, que o fará tê-lo, e tampouco o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, abaixo transcrito, que lhe permitirá a sua compensação ou o seu ressarcimento nos termos da legislação pertinente:

“Lei nº 11.116, de 2005

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.”

31. Portanto, resta prejudicado o questionamento de número 6.3, visto que inexistente o direito de crédito relativo a gastos com frete na operação de aquisição de mercadorias sujeitas à cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para revenda do caso em tela (no caso, combustíveis).

Conclusão

32. De todo o exposto, soluciona-se a presente consulta, respondendo à consultante que são vedados o aproveitamento e a utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a gastos com serviços de transporte (frete) na aquisição dos produtos de que tratam os §§ 1º e 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, sujeitos à incidência concentrada dessas contribuições (como é o caso dos combustíveis) destinados para revenda, inclusive na hipótese da pessoa jurídica prestadora do serviço de transporte ser optante pelo Simples Nacional.

Assinado digitalmente

LENI FUMIE FUJIMOTO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente

KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit08

Assinado digitalmente

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta.

Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit