



Solução de Consulta nº 390 - Cosit

Data 31 de agosto de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Não há previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação aos dispêndios com serviço de transporte (frete) ocorridos na aquisição de bens.

No entanto, considerando que o frete do bem adquirido para revenda, em regra, integra o custo de aquisição do bem: a) quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de apuração do valor do crédito; b) quando vedado o creditamento em relação ao bem adquirido, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos dispêndios com seu transporte.

Dispositivos Legais: art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Não há previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação aos dispêndios com serviço de transporte (frete) ocorridos na aquisição de bens.

No entanto, considerando que o frete do bem adquirido para revenda, em regra, integra o custo de aquisição do bem: a) quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de apuração do valor do crédito; b) quando vedado o creditamento em relação ao bem adquirido, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos dispêndios com seu transporte.

Dispositivos Legais: art. 3º e inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Relatório

O interessado, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta, atualmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 (norma de regência do presente processo, conforme explicita o seu art. 34) com a finalidade de dirimir dúvidas acerca da legislação tributária a ela aplicável.

2. Segundo a consulta apresentada, a interessada tem por atividade, “*Comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiados*” (CNAE 4632-0-01)”, e “*adquire para distribuição (comércio atacadista) produtos com tratamento tributário diferenciado, que por comporem a cesta básica estão com alíquota zero da Contribuição para o PIS/COFINS, porém o serviço de transporte das mercadorias adquiridas segue sujeito ao pagamento da contribuição (com alíquota maior que zero)*”.

3. Por conseguinte, apresenta os seguintes questionamentos:

“1) Empresa que adquire produtos (farinha de trigo, mistura para pães e bolos) tributados com alíquota zero, cujo serviço de transporte do produto para a empresa sofre a incidência da contribuição pode se creditar dessas contribuições, ou mantém o mesmo critério do produto principal?”

2) Se for devido o referido crédito, como a empresa tem deixado de utilizá-lo em anos anteriores, poderia fazer o levantamento desses períodos e pedir restituição/compensação?”

Fundamentos

4. Preliminarmente, é importante ressaltar o fato de que o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, haja vista que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida, **parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual**. Nessa seara, a solução de consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

5. Posto isso, trata-se da possibilidade de apropriação e de utilização de créditos inerentes ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes de serviços de transporte de produtos cuja aquisição está sujeita à alíquota 0 (zero) dessas contribuições para a pessoa jurídica adquirente.

6. Acerca das regras para apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em relação aos dispêndios com serviços de transporte (frete) na aquisição de bens (para utilização como insumo produtivo ou, de igual modo, para revenda), foi exarada a Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da

União (DOU) de 11 de outubro de 2016, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

7. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

Fundamentos

(...)

73. Quanto à possibilidade de creditamento, a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins somente cuida expressamente dos gastos com transporte na operação de venda de mercadorias (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso IX).

74. De outra banda, o tratamento a ser conferido aos dispêndios com serviços de transporte na aquisição de bens resulta da conjugação dos princípios preconizados por diversos atos normativos correlatos, entre eles:

Parecer Normativo CST nº 58, de 19 de agosto de 1976.

“5. Podem ser conceituadas como normais à integração do bem ao patrimônio da empresa as despesas de transporte, o seguro respectivo, os tributos (excetuado o IPI, quando recuperável), as despesas com a sua colocação à disposição da empresa, e ainda todas as despesas relativas aos atos de aquisição propriamente dita.”

Resolução CFC no 1.170, de 29 de maio de 2009.

“11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Redação dada pela Resolução CFC no 1.273, de 31 de outubro de 2010)”

Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

“Art. 13 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.”

75. Conforme se observa, a regra é que os gastos com serviços de transportes sejam tratados como integrantes (ou componentes) do custo de aquisição dos bens movimentados.

76. Deveras, considerando que a legislação das contribuições em estudo cuidou expressamente dos gastos com transporte suportados pelo vendedor e silenciou acerca dos gastos com transporte suportados pelo adquirente, e que não há qualquer razão que justifique tratamento diferenciado conforme o custo do transporte seja suportado por um ou por outro, parece mesmo que a referida legislação considerou que os dispêndios com transportes na aquisição de bens suportados pelo adquirente devem integrar o custo de aquisição de tais bens.

77. Conseqüentemente, não há que se falar em creditamento em relação ao custo do serviço de transporte dos bens adquiridos. Em verdade, deve-se analisar a

possibilidade de creditamento em relação à aquisição dos bens cujos custos englobam os custos de transporte.

78. Destarte, quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido (no caso presente partes e peças de reposição adquiridas), o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de cálculo na apuração do crédito.

79. Ao revés, se não for permitido o creditamento em relação às indigitadas partes e peças adquiridas, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos custos com seu transporte.

80. Esse entendimento acerca do frete na aquisição de produtos para fins de creditamento das contribuições é tradicional no âmbito da RFB, citando-se, entre outras:

Solução de Consulta Disit/SRRF08 n.º 61, de 13 de março de 2013 (DOU de 30/04/2013):

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA. FRETE NA AQUISIÇÃO. FRETE NA VENDA. (...) (ii) frete na aquisição de mercadorias a serem revendidas, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente dos bens, pois o valor deste frete integra o custo de aquisição da mercadoria; (...)

Solução de Consulta Disit/SRRF09 n.º 183, de 13 de setembro de 2013 (DOU de 02/10/2013):

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE INDUSTRIAL. CRÉDITOS. INSUMOS. ARMAZENAGEM. FRETE. MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E VEÍCULOS. CUSTOS DIVERSOS. (...) Por outro lado, permitem o creditamento, entre outras hipóteses: 1) a aquisição de bens utilizados como insumo na produção e fabricação de produtos destinados à venda, sendo certo que o custo de aquisição inclui as despesas de transporte, quando arcadas pelo comprador; (...)

81. Assim, conclui-se que incabível desconto de crédito em relação aos dispêndios com serviços de transporte suportados pelo adquirente na aquisição de partes e peças de reposição, pois tais dispêndios devem ser apropriados ao custo de aquisição dos bens, e a possibilidade de creditamento, quando cabível, deve ser aferida em relação aos correspondentes bens adquiridos.

14. Conforme se depreende da Solução de Consulta transcrita, não cabe a análise isolada de creditamento em relação ao custo de transporte dos bens que são adquiridos para revenda. Deve-se analisar a possibilidade de creditamento em relação à aquisição dos bens cujos custos englobam os custos de transporte, de forma que quando é permitido o creditamento em relação ao bem adquirido para revenda, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de cálculo na apuração do crédito.

15. Se não for permitido o creditamento em relação aos bens adquiridos para revenda, também não ocorrerá, nem indiretamente, o direito ao creditamento em relação aos custos com seu transporte.

16. No caso trazido à análise pela consultante, os bens adquiridos por ela para revenda estão sujeitos à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

17. Consoante inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, inexistente direito aos créditos da não cumulatividade das contribuições em tela na hipótese de aquisição de bens beneficiados por alíquota 0 (zero), não incidência, suspensão ou isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

“Art. 3º. (...)

§ 2º. Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

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.”

18. Essa impossibilidade de apuração de créditos, acima explanada, pode ser observada na Solução de Consulta Cosit nº 227, de 12 de maio de 2017, cuja ementa traz:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente:

a) revendidos; ou

b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637/2002, arts. 3º, § 2º, II, e 5º, III.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.

É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.

É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente:

a) revendidos; ou

b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, arts. 3º, § 2º, II, e 6º, III.”

19. Portanto, não havendo direito de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a bens adquiridos para revenda com o benefício de alíquota zero das contribuições também não há direito, sequer indiretamente, à apuração dos referidos créditos em relação aos dispêndios com serviço de transporte (frete) dos citados bens adquiridos para revenda.

Conclusão

18. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à interessada que:

a) Não há previsão legal específica para a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos dispêndios com frete ocorridos na aquisição de bens.

b) No entanto, considerando que o frete do bem adquirido, em regra, integra o custo de aquisição do bem:

b.1) quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de apuração do valor do crédito;

b.2) quando vedado o creditamento em relação ao bem adquirido, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos dispêndios com seu transporte.

c) no caso concreto consultado, como os bens adquiridos para revenda estão beneficiados por alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não há, sequer indiretamente, direito de apuração de crédito em relação aos dispêndios com serviço de transporte dos bens adquiridos.

Assinado digitalmente
ELADIO ALBUQUERQUE COSTA NETO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO

Auditor-Fiscal da RFB

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

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

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. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit