



Solução de Consulta nº 477 - Cosit

Data 22 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE VEÍCULOS E AUTOPEÇAS. ÔNUS DO ADQUIRENTE. DIREITO A CRÉDITO.

No regime de apuração não cumulativa, é vedado o desconto de créditos em relação a fretes cujo ônus é do adquirente relativos à aquisição de veículos classificados nos códigos 87.01 a 87.05 da TIPI, destinados à revenda.

É vedado o desconto de créditos em relação a fretes cujo ônus é do adquirente relativos à aquisição de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, de pneus novos de borracha do código 40.11 da TIPI, e de câmaras-de-ar de borracha do código 40.13 da TIPI, destinadas à revenda, ainda que essas mercadorias estejam associadas à prestação de serviços de manutenção e de reparo de veículos automotores.

Podem ser descontados créditos em relação a fretes cujo ônus seja do adquirente e que integrem o custo de aquisição de autopeças não relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002 (não sujeitas à tributação concentrada dessas contribuições), destinadas à revenda.

Dispositivos Legais: arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 30 de 2002; Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002; art. 289 do Decreto nº 3.000, de 1999.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE VEÍCULOS E AUTOPEÇAS. ÔNUS DO ADQUIRENTE. DIREITO A CRÉDITO.

No regime de apuração não cumulativa, é vedado o desconto de créditos em relação a fretes cujo ônus é do adquirente relativos à aquisição de veículos classificados nos códigos 87.01 a 87.05 da TIPI, destinados à revenda.

É vedado o desconto de créditos em relação a fretes cujo ônus é do adquirente relativos à aquisição de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, de pneus novos de borracha do código 40.11 da TIPI, e de câmaras-de-ar de borracha do código 40.13 da TIPI,

destinadas à revenda, ainda que essas mercadorias estejam associadas à prestação de serviços de manutenção e de reparo de veículos automotores.

Podem ser descontados créditos em relação a fretes cujo ônus seja do adquirente e que integrem o custo de aquisição de autopeças não relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002 (não sujeitas à tributação concentrada dessas contribuições), destinadas à revenda.

Dispositivos Legais: arts. 2º e 3º da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.485, de 2002; art. 289 de Decreto nº 3.000, de 1999.

Relatório

Trata-se de consulta formulada pela empresa acima, que se declara pessoa jurídica de direito privado que tem como objeto social o comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários novos, bem como a prestação de serviços relativos a manutenção e a reparação mecânica de veículos automotores.

2. Informa que os veículos novos que comercializa são importados de país no exterior por importadora e, em seguida, adquiridos pela consulente, que os vende ao consumidor final. Da mesma forma, as peças de reposição são importadas daquele país para, em seguida, serem adquiridas das importadoras pela consulente e utilizadas em oportuna prestação de serviços de manutenção e de reparação mecânica de veículos automotores.

3. Afirma a consulente que, no exercício de sua atividade empresarial, utiliza, em diversas ocasiões, serviços de transporte e de logística para realizar o frete de referidos veículos e peças de reposição, sendo essas despesas por ela arcadas.

4. Declara ainda que é pessoa jurídica que apura o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real e, por não estar dentre as pessoas jurídicas e receitas arroladas no art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, se sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

5. Entende a consulente que, por estar sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ter direito a descontar, do valor devido dessas contribuições, créditos *“listados taxativamente pelo legislador”*.

6. Dentre referidos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estariam aqueles decorrentes de fretes pagos pela consulente nas seguintes situações:

“1) transporte de veículos automotores que foram adquiridos das importadoras à concessionária ou ao seu armazém contratado para posterior revenda ao consumidor final;

2) *transporte das peças de reposição que foram adquiridas da importadora diretamente à concessionária para posterior prestação de serviços ao respectivo tomador; e*

3) *transporte de veículos que em razão da falta de espaço físico permaneciam em armazéns de uma pessoa jurídica distinta mediante contratação específica neste sentido à concessionária para posterior revenda ao consumidor final.”*

7. Entende a consulente que referidos créditos são passíveis de desconto da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas, por força do estabelecido nos incisos I, II e IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, combinado com o inciso II do art. 15 de referida lei.

8. No entanto formula a presente consulta com a finalidade de obter parecer desta Secretaria acerca da possibilidade de aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas hipóteses de que trata o item 6.

Fundamentos

9. Verificado o cumprimento dos requisitos de admissibilidade, conforme art. 3º da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 28 de junho de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

10. Cabe salientar 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.

11. Os questionamentos apresentados pela consulente são acerca de serviços de frete relacionados à aquisição de veículos automotores ou de peças de reposição que serão utilizadas na manutenção e no reparo de veículos.

12. Destaca a consulente que os valores relativos a tais fretes são por ela arcados na condição de adquirente, razão pela qual, não há como argumentar o inciso IX do art. 3º e o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, para justificar qualquer hipótese de utilização de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins. O inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe sobre o aproveitamento de crédito dessas contribuições somente quando relativa a operações de venda.

13. Em relação aos valores de fretes que importem ônus para a pessoa jurídica adquirente de bens para revenda, cabe esclarecer que, segundo a boa técnica contábil, bem como nos termos do § 1º do art. 289 do Decreto nº 3.000, de 6 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR), trata-se o frete de parte do custo de aquisição das mercadorias, nos 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.

§ 2º (...)

14. Tal entendimento também se encontra expresso no Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária Receita Bruta – EFD-Contribuições (Guia Prático EFD-Contribuições – Versão 1.13 – Atualização: 9/9/2013)

“REGISTRO D100: AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE - NOTA FISCAL DE SERVIÇO DE TRANSPORTE (CÓDIGO 07) E CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS (CÓDIGO 08), CONHECIMENTO DE TRANSPORTE DE CARGAS AVULSO (CÓDIGO 8B), AQUAVIÁRIO DE CARGAS (CÓDIGO 09), AÉREO (CÓDIGO 10), FERROVIÁRIO DE CARGAS (CÓDIGO 11), MULTIMODAL DE CARGAS (CÓDIGO 26), NOTA FISCAL DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO DE CARGA (CÓDIGO 27) E CONHECIMENTO DE TRANSPORTE ELETRÔNICO - CT-e (CÓDIGO 57)

Este registro deve ser apresentado por todos os contribuintes adquirentes dos serviços relacionados, que utilizem os documentos previstos para este registro, cuja operação dê direito à apuração de crédito à pessoa jurídica contratante, na forma da legislação tributária.

(...)

IMPORTANTE:

1. Os gastos com transporte na aquisição das mercadorias podem compor a base de cálculo dos créditos não cumulativos, uma vez que consoante a boa técnica contábil e a legislação fiscal (art. 289, § 1º, do RIR/1999) integra o custo de aquisição das mercadorias adquiridas, o frete, quando pago pela pessoa jurídica adquirente.

2. O valor do frete pago pela pessoa jurídica na aquisição de mercadorias pode, assim, compor a base de cálculo do crédito referente às aquisições dos bens objeto de informação em C170 (escrituração por documento fiscal) ou em C191/C195 (escrituração consolidada), nos correspondentes campos de Base de Cálculo do crédito, reajustando o valor de aquisição dos bens, com o acréscimo do valor do frete. ‘ (Grifo nosso)

15. Assim, no caso em análise, se os bens adquiridos para revenda possibilitarem a tomada de créditos, o valor pago a título de transporte também pode gerar créditos, haja vista que ele está incluso no custo de aquisição desses bens.

16. Cumpre, no caso presente, verificar se os veículos e suas peças de reposição adquiridos junto aos importadores (fornecedores) podem gerar créditos relativos às contribuições sociais em questão.

17. No que tange às peças de reposição, extrai-se do informado pela consulente que são autopeças que serão utilizadas nos serviços de reparo e de manutenção de veículos prestados pela concessionária.

18. Tais serviços estariam consubstanciados no item 14.01 da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003:

“Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

*14.01 – Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (**exceto peças e partes empregadas**, que ficam sujeitas ao ICMS).” (Grifo nosso)*

19. Repare-se de tal redação, que “*as peças e partes empregadas*” naqueles serviços do item 14.01 da Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116, de 2003, são apartadas dos serviços de manutenção e conserto ali referidos. No presente caso, trata-se de “*peças e partes empregadas*”, de simples fornecimento dessas mercadorias pela concessionária, ou seja, de uma **revenda**.

20. Desta maneira, conclui-se que tanto os veículos quanto as peças de reposição que são objeto da presente consulta são destinados à **revenda** pela consulente.

21. Do informado e questionado pela consulente, não há qualquer especificação de quais peças de reposição de veículos serão utilizadas nos serviços que prestará. Desta forma, deduz-se que elas poderão ser:

- a) autopeças dos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002;
- b) pneus de borracha do código 40.11 e câmara-de-ar de borracha do código 40.13 da TIPI; ou
- c) autopeças, exceto as de que trata o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003.

22. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre alguns produtos ocorrerá por meio da técnica de arrecadação denominada monofásica ou concentrada, que consiste em aplicar alíquotas diferenciadas, mais elevadas, em um ponto estratégico de sua cadeia econômica, desonerando-se todos ou alguns dos demais pontos. Dentre os produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica estão:

- a) veículos dos códigos 87.01 a 87.05 da TIPI;
- b) autopeças dos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002; e

c) pneus de borracha do código 40.11 e câmara-de-ar de borracha do código 40.13 da TIPI.

23. No caso desses bens, a tributação concentra-se nos importadores ou nos fabricantes dos mesmos.

24. Seguindo ainda a técnica de tributação concentrada, são reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas com a venda desses produtos, vedando-se, de outra parte, o direito a crédito relativamente à sua aquisição.

25. Cabe salientar que é expressamente vedado descontar créditos calculados em relação aos veículos, às autopeças e aos pneus e câmaras de ar (produtos sujeitos à tributação concentrada) adquiridos para revenda, como demonstra o conteúdo do art. 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.637, de 2002, idêntico ao do dispositivo de mesma numeração da Lei nº 10.833, de 2003, na redação da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

“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;”

26. Registre-se ainda que os incisos III, IV e V do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e os incisos III, IV e V do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, determinam que devem ser aplicadas alíquotas concentradas no cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por ocasião da venda pela importadora ou pela fabricante daqueles veículos e autopeças. Contudo, o desconto de créditos relacionados a essa aquisição pela comerciante atacadista ou varejista descontar os créditos é vedado, pois a alínea “b” do inciso I dos arts. 3º dessas Leis expressamente excepciona da regra geral (atinentes ao desconto de créditos), a situação em exame. Transcreve-se os incisos III, IV e V do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, que possuem igual redação dos incisos III, IV e V do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003 (grifou-se):

Lei nº 10.637, de 2002:

“Art. 2º (...)

§ 1º (...)

III – no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 84.32.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da TIPI;

IV - no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, no caso de vendas, para comerciante atacadista ou varejista ou para

consumidores, das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da mesma Lei;

V – no caput do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores, no caso de venda dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI;

VI -(...)”

27. Como se vê, como a legislação expressamente veda o desconto de créditos em relação à aquisição daqueles veículos, autopeças, pneus e câmaras de ar sujeitos à tributação concentrada. Igualmente não é possível o desconto de créditos relativos aos fretes pagos na aquisição desses produtos, os quais integram o custo de aquisição da mercadoria a ser revendida, conforme explanado anteriormente.

28. Em relação às autopeças não compreendidas no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, ou no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, que não estariam sujeitas à tributação concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é permitida a apropriação de créditos dessas contribuições decorrente de frete que integra o custo de aquisição desses produtos para revenda, nos termos do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e do art. 289 do RIR, desde que observados os limites da legislação pertinente, bem como do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, abaixo transcrito, e do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, com idêntica redação:

“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.”

Conclusão

29. Diante de todo o exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

1) É vedado o desconto de créditos em relação a fretes cujo ônus é do adquirente relativos à aquisição de veículos classificados nos códigos 87.01 a 87.05 da TIPI, destinados à revenda.

2) É vedado o desconto de créditos em relação a fretes cujo ônus é do adquirente relativos à aquisição de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, de pneus novos de borracha do código 40.11 da TIPI, e de câmaras-de-ar de borracha do código 40.13 da TIPI, destinadas à revenda, ainda que essas mercadorias estejam associadas à prestação de serviços de manutenção e de reparo de veículos automotores.

3) Podem ser descontados créditos em relação a fretes cujo ônus seja do adquirente e que integrem o custo de aquisição de autopeças não relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002 (não sujeitas à tributação concentrada dessas contribuições) destinadas à revenda.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
LENI FUMIE FUJIMOTO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente
KARINA ALESSANDRA DE M. GOMES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit - 8ª RF

De acordo. À Coordenadora-Geral Substituta 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
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral Substituta da Cosit