



Solução de Consulta nº 498 - Cosit

Data 10 de outubro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Desde que preenchidas as condições legais exigidas, permite-se a apuração de créditos relativos a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, vinculados à revenda de produtos beneficiados com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Cofins, quando o ônus for suportado pelo vendedor, no âmbito do regime não cumulativo de cobrança desse tributo.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, incisos I, II e IX, e §§ 2º e 3º; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17.

Relatório

Examina-se consulta interposta pela pessoa jurídica identificada em epígrafe. Esta refere ter como atividade a comercialização de soja e milho, classificados na NCM sob os códigos 1208.10.00 e 1005.90.10, respectivamente. Afirma contratar terceiros (pessoas jurídicas) para realizar a armazenagem, transporte e entrega dos produtos vendidos. Alega serem suas vendas amparadas com suspensão da incidência da Cofins, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, e do art. 29 da Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013.

2. De seguida, interroga se pode creditar-se da Cofins calculada sobre as aquisições de fretes nas operações de venda e sobre armazenagem das mercadorias, com fundamento no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, visto serem tais despesas suportadas pela consulente, ainda que as aludidas vendas sejam amparadas pela suspensão da incidência daquele tributo.

3. A final, presta as declarações de que cuida o art. 3º, § 2º, II, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

4. É o relatório, em síntese.

Fundamentos

5. A princípio, saliente-se que, em razão de o presente feito atender às formalidades de estilo, segue-se que cabe a esta Autoridade Tributária dele conhecer. Nada obstante, ressalta-se que a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte nem o para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco convalida informações nela apresentadas, sem prejuízo do poder-dever da Autoridade de verificar o efetivo enquadramento da consulente na hipótese abrangida pela respectiva solução, por meio de procedimento de fiscalização, a teor do disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 9º, 11 e 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

6. Recorde-se que o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, suspendeu a incidência da Cofins no caso da venda por cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar milho em grão (NCM 1005.90.10) *in natura*:

Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, **8 a 12**, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - **cerealista** que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos *in natura* de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, **10.01 a 10.08**, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

[...]

Art. 9º **A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:** (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004. Grifos nossos.)

7. Por seu turno, o art. 29 da Lei nº 12.865, de 2013, suspendeu a incidência da Cofins relativamente às vendas de farinha de soja (código 1208.10.00 da Tipi):

Art. 29. Fica suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da venda de soja classificada na posição 12.01 e dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00 e 2304.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011.

8. A indigitada Lei nº 10.833, de 2003, preceitua:

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)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008)

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)

[...]

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

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

9. Depreende-se que, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, é admitido o crédito relativo à armazenagem de mercadoria e ao frete na operação de venda, nos casos do inciso I (revenda) e do inciso II (venda de produtos fabricados ou produzidos) daquele mesmo artigo.

10. Verifica-se que as exceções da revenda mencionadas no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, só alcançam os produtos submetidos à substituição tributária e à tributação concentrada. Segue-se não haver restrição à apuração do crédito quando da revenda de produtos com alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência da Cofins. Logo, nada obsta a que seja descontado crédito relativo a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, no tocante a produtos sujeitos a alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência daquele tributo, como se demonstrará abaixo.

11. Recorde-se que a Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13 de janeiro de 2017 (com ementa publicada no Diário Oficial da União de 18 de janeiro seguinte, Seção 1, pág. 14), dotada de força vinculante (art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013) abordou, de maneira didática, a questão em comento, ainda que incidentemente, nestes excertos:

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.

[...]

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 por que 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.

12. Ademais, cumpre assinalar que a legislação acima colacionada não estabelece como pré-requisito ao creditamento que a venda seja tributada. Sucede que a vedação referente à não tributação não é relativa à venda, mas sim no tocante à aquisição em relação à qual será tomado o crédito, por força do supratranscrito inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º. (*omissis*)

[...]

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

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. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

13. Neste sentido, veja-se o disposto no art. 17 da precitada 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.

14. Ora, visto que as vendas realizadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Cofins não impedem a manutenção dos créditos, segue-se que, desde que observadas as condições legais exigidas, é possível, na espécie, a apuração de créditos relativos a armazenagem e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, vinculados a vendas beneficiadas com aquelas espécies de desoneração tributária, mesmo porque referidos dispêndios são normalmente tributados na etapa anterior da cadeia de comercialização.

Conclusão

15. Em face do exposto, conclui-se que, desde que preenchidas as condições legais exigidas, permite-se, na espécie, a apuração de créditos relativos a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, vinculados à revenda de produtos beneficiados com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Cofins, quando o ônus for suportado pelo vendedor, no âmbito do regime não cumulativo de cobrança desse tributo.

16. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(Assinado digitalmente)

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

17. De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos sobre a Produção e o Comércio Exterior – Cotex.

(Assinado digitalmente)
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

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

(Assinado digitalmente)
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

19. Aprovo a solução acima proposta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à interessada.

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