



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 6ª RF

SRRF06/Disit

Fls. 4

Solução de Consulta nº 6.058 - SRRF06/Disit

Data 23 de outubro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

FRETE.VENDA COM SUSPENSÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

É permitida a apuração de créditos da Cofins com base no valor do frete contratado, para entrega de mercadoria vendida com suspensão da referida contribuição, quando o ônus for suportado pelo vendedor, no âmbito do regime não cumulativo, observados os requisitos legais.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 327, DE 21 DE JUNHO DE 2017, E Nº 498, DE 10 DE OUTUBRO DE 2017.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

FRETE. VENDA COM SUSPENSÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

É permitida a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep com base no valor do frete contratado, para entrega de mercadoria vendida com suspensão da referida contribuição, quando o ônus for suportado pelo vendedor, no âmbito do regime não cumulativo, observados os requisitos legais.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 327, DE 21 DE JUNHO DE 2017, E Nº 498, DE 10 DE OUTUBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, incisos I, II e IX e art. 15, II; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Trata-se de consulta a respeito da interpretação da legislação tributária federal aplicável à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e à Contribuição para o PIS/Pasep.

2. A consulente afirma que comercializa os cereais soja (NCM 1208.10.00) e milho (NCM 1005.90.10), vendas estas amparadas pela suspensão da incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, conforme o art. 29 da Lei nº 12.865, de 2013, e art. 9º da Lei nº 10.925, de 2004, e contrata terceiros, pessoa jurídica, para efetuar o transporte destas mercadorias até o comprador.

3. Apresenta como fundamento legal da presente consulta os seguintes dispositivos: art. 29, Lei 12.865/2013; art. 9º, Lei 10.925/2004; art. 17, Lei 11.033/2004 e art. 3º, inciso IX, Lei 10.833/2003.

4. Diante do exposto, questiona:

A empresa tem direito a creditar-se de PIS e COFINS sobre a contratação de frete para entrega de mercadorias amparadas pela suspensão da incidência do PIS e da COFINS?

5. Por fim, a consulente presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

6. O presente processo de consulta tem seu regramento básico previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação foi disciplinada nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011 e no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria é normatizada pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

7. Convém salientar ainda que o processo de consulta destina-se unicamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, relativas a fatos específicos e concretos relacionados às atividades do contribuinte. Dessa forma, o processo administrativo de consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos narrados.

8. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada.

9. O cerne da questão consiste fundamentalmente na possibilidade de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a contratação de frete para entrega de mercadorias vendidas com suspensão das referidas contribuições.

10. São aplicáveis ao caso as Soluções de Consulta Cosit nº 498, de 10 de outubro de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 23 de outubro de 2017, e nº 327, de 21 de junho de 2017, publicada no DOU de 27 de junho de 2017, que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a partir de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, em relação à interpretação a ser dada à matéria e respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida.

11. Nesse contexto, em resposta aos questionamentos da consulente, colaciona-se aqui a ementa e a fundamentação apresentadas na Solução de Consulta Cosit nº 498, de 2017:

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 a 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.

(...)

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.

(grifos não constam do original)

12. Por fim, com relação à Contribuição para o PIS/Pasep, a Solução de Consulta nº 327, de 2017, dispõe em sua fundamentação:

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 no 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;

(grifos não constam do original)

Conclusão

13. Com base no exposto, responde-se à consulente que é permitida a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no valor do frete contratado, para entrega de mercadoria vendida com suspensão das referidas contribuições, quando o ônus for suportado pelo vendedor, no âmbito do regime não cumulativo, observados os requisitos legais.

Encaminhe-se ao Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
RENATA MARIA DE CASTRO PARANHOS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação às Soluções de Consulta Cosit nº 498, de 10 de outubro de 2017, e nº 327, de 21 de junho de 2017, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente

MÁRIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF06