



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da  
referência não  
encontrada

Fls. 1

---

Solução de Consulta nº 641 - Cosit

**Data** 27 de dezembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS COM EMISSÃO DE WARRANTS AGROPECUÁRIOS.**

Os valores totais pagos a armazéns gerais em decorrência da prestação cumulativa de serviços de (i) armazenagem de mercadorias destinadas à venda e (ii) emissão de Certificados de Depósitos Agropecuários (CDAs) e Warrants Agropecuários (WAs) não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, por falta de previsão legal.

Contudo, o fato de o pagamento pelos diversos serviços englobados no serviço de armazenagem com emissão de CDAs e de WAs estar inserido na execução de um contrato global não inviabiliza a apuração de créditos em relação àqueles serviços contemplados na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que os valores relativos a cada serviço estejam expressamente discriminados e sejam razoáveis e proporcionais ante as cláusulas contratuais e as operações efetivamente praticadas.

Consequentemente, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, é permitida a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep vinculados às despesas que se refiram especificamente à armazenagem de mercadorias destinadas à venda e que não sofram influência da emissão de CDAs e de WAs.

Dispositivos Legais: Lei nº 11.076, de 2004, arts. 1º, 2º, 3º, 6º, 7º e 16; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX, c/c art. 15, II.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS COM EMISSÃO DE WARRANTS AGROPECUÁRIOS.**

Os valores totais pagos a armazéns gerais em decorrência da prestação cumulativa de serviços de (i) armazenagem de mercadorias destinadas à venda e (ii) emissão de Certificados de Depósitos Agropecuários (CDAs) e

---

Warrants Agropecuários (WAs) não permitem a apuração de créditos da Cofins, por falta de previsão legal.

Contudo, o fato de o pagamento pelos diversos serviços englobados no serviço de armazenagem com emissão de CDAs e de WAs estar inserido na execução de um contrato global não inviabiliza a apuração de créditos em relação àqueles serviços contemplados na legislação da Cofins, desde que os valores relativos a cada serviço estejam expressamente discriminados e sejam razoáveis e proporcionais ante as cláusulas contratuais e as operações efetivamente praticadas.

Consequentemente, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, é permitida a apropriação de créditos da Cofins vinculados às despesas que se refiram especificamente à armazenagem de mercadorias destinadas à venda e que não sofram influência da emissão de CDAs e de WAs.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 11.076, de 2004, arts. 1º, 2º, 3º, 6º, 7º e 16; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX.

## Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, que apura o Imposto de Renda pelo regime do Lucro Real e atua no *ramo do processamento industrial do fumo e no comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo*, apresenta consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, na qual relata:

*Para obter capital de giro para a sua atividade econômica, a Consulente celebrou Adiantamentos sobre Contratos de Câmbios – ACC's com instituições financeiras, para obter linha de crédito destinada para o financiamento de aquisição, transporte e processamento de folhas de tabaco, bem como armazenagem e exportação de folhas processadas de tabaco.*

*Em razão das obrigações principais e acessórias decorrentes dos ACC's, a ora consulente necessita obter Certificados de Depósito Agropecuário e Warrants Agropecuários – respectivamente CDA's e WA's – os quais são emitidos por armazém geral, o qual é responsável pela guarda dos produtos, na condição de fiel depositário, conforme os procedimentos dispostos na Lei nº 11.076, de 30.12.2004.*

2. A consulente acrescenta que o serviço de armazenagem está expressamente discriminado como “Serviço Prestado de Fiel Depositário em XXXXX” e tece comentários sobre os Warrants Agropecuários.

3. Isso posto, ela indaga:

*É acertado concluir que a Consulente possa se apropriar dos créditos da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins decorrentes de despesas de*

---

*armazenagem desempenhada pelo armazém geral, na condição de fiel depositário da mercadoria armazenada em depósito para emissão do warrant agropecuário, cujas despesas de armazenagem foram devidamente destacadas pelo depositário fiel como despesas de depósito em nota fiscal, com base no art. 3º, inciso IX, e art. 15, inciso II, ambos da Lei nº 10.833, de 2003?*

4. Verificado o cumprimento dos requisitos de admissibilidade, conforme art. 3º da Instrução Normativa nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a presente consulta pode ser conhecida.

## **Fundamentos**

5. 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.

6. Como regra geral, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime do Lucro Real apuram a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins de forma não cumulativa, nos termos da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Nessa apuração, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, tais pessoas estão autorizadas a apropriar créditos vinculados a diversos custos, despesas e encargos vinculados ao exercício de suas atividades, inclusive despesas referentes à armazenagem de mercadorias:

### **Lei nº 10.833/2003**

*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.*

(...)

*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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*II - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

(...)

7. Na presente consulta, a interessada indaga se o depósito de mercadorias em armazéns gerais, acompanhado da emissão de Warrants Agropecuários (WAs), enquadra-se na hipótese do art. 3º, IX, c/c art. 15, II, da Lei nº 10.833/2003, que autoriza o desconto de créditos referentes à armazenagem de mercadorias.

8. As empresas de armazéns gerais são pessoas jurídicas que têm por finalidade a guarda e conservação de mercadorias e a emissão de títulos especiais que as representam. São regidas pelo Decreto nº 1.102, de 21 de novembro de 1903, que determina:

*Art. 1º - As pessoas naturais ou jurídicas, aptas para o exercício do comércio, que pretenderem estabelecer empresas de armazéns gerais, tendo por fim a guarda e conservação de mercadorias e a emissão de títulos especiais, que as representem, deverão declarar à Junta Comercial do respectivo distrito:*

(...)

*Art. 6º - Das mercadorias confiadas à sua guarda, os armazéns gerais passarão recibo declarando nele a natureza, quantidade, número e marcas, fazendo pesar, medir ou contar; no ato do recebimento as que forem suscetíveis de ser pesadas, medidas ou contadas.*

(...)

*Parágrafo único - O recibo será restituído ao armazém geral contra a entrega das mercadorias ou dos títulos do art. 15, a pedido do dono, forem emitidos. A quem tiver o direito de livre disposição das mercadorias é facultado, durante o prazo do depósito (art. 10), substituir esses títulos por aquele recibo.*

(...)

*Art. 15 - Os armazéns gerais emitirão, quando lhes for pedido pelo depositante, dois títulos unidos, mas separáveis à vontade, denominados - "conhecimento de depósito" e "warrant".*

(...)

9. O sistema de armazenagem dos produtos agropecuários, por seu turno, é regido pela Lei nº 9.973, de 29 de maio de 2000, que estabelece:

*Art. 1º As atividades de armazenagem de produtos agropecuários, seus derivados, subprodutos e resíduos de valor econômico ficam sujeitas às disposições desta Lei.*

*Art. 2º O Ministério da Agricultura e do Abastecimento criará sistema de certificação, estabelecendo condições técnicas e operacionais, assim como a documentação pertinente, para qualificação dos armazéns destinados à atividade de guarda e conservação de produtos agropecuários.*

*Parágrafo único. Serão arquivados na Junta Comercial o termo de nomeação de fiel e o regulamento interno do armazém.*

*Art. 3º O contrato de depósito conterà, obrigatoriamente, entre outras cláusulas, o objeto, o prazo de armazenagem, o preço e a forma de remuneração pelos serviços prestados, os direitos e as obrigações do depositante e do depositário, a capacidade de expedição e a compensação financeira por diferença de qualidade e quantidade.*

*(...)*

10. É nesse contexto que a Lei nº 11.076, de 30 de dezembro de 2004, criou os Certificados de Depósitos Agropecuários (CDAs) e os Warrants Agropecuários (WAs):

*Art. 1º Ficam instituídos o Certificado de Depósito Agropecuário - CDA e o Warrant Agropecuário - WA.*

*§ 1º O CDA é título de crédito representativo de promessa de entrega de produtos agropecuários, seus derivados, subprodutos e resíduos de valor econômico, depositados em conformidade com a Lei nº 9.973, de 29 de maio de 2000.*

*§ 2º O WA é título de crédito representativo de promessa de pagamento em dinheiro que confere direito de penhor sobre o CDA correspondente, assim como sobre o produto nele descrito. (Redação dada pela Lei nº 11.524, de 2007)*

*§ 3º O CDA e o WA são títulos unidos, emitidos simultaneamente pelo depositário, a pedido do depositante, podendo ser transmitidos unidos ou separadamente, mediante endosso.*

*§ 4º O CDA e o WA são títulos executivos extrajudiciais.*

*Art. 2º Aplicam-se ao CDA e ao WA as normas de direito cambial no que forem cabíveis e o seguinte:*

*I - os endossos devem ser completos;*

*II - os endossantes não respondem pela entrega do produto, mas, tão-somente, pela existência da obrigação;*

*III - é dispensado o protesto cambial para assegurar o direito de regresso contra endossantes e avalistas.*

*Art. 3º O CDA e o WA serão:*

---

*I - cartulares, antes de seu registro em sistema de registro e de liquidação financeira a que se refere o art. 15 desta Lei, e após a sua baixa;*

*II - escriturais ou eletrônicos, enquanto permanecerem registrados em sistema de registro e de liquidação financeira.*

(...)

*Art. 6º A solicitação de emissão do CDA e do WA será feita pelo depositante ao depositário.*

(...)

*§ 3º Emitidos o CDA e o WA, fica dispensada a entrega de recibo de depósito.*

*Art. 7º É facultada a formalização do contrato de depósito, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.973, de 29 de maio de 2000, quando forem emitidos o CDA e o WA.*

(...)

*Art. 16. O CDA e o WA serão negociados nos mercados de bolsa e de balcão como ativos financeiros.*

11. O exame da legislação acima transcrita revela que o depositante auferirá, pelo menos, dois benefícios, como contrapartida da remuneração referente ao depósito de mercadorias com emissão de CDAs e de WAs, que ele paga à empresa de armazéns gerais.

a) a armazenagem de mercadorias; e

b) a emissão de títulos de crédito negociáveis nos mercados de bolsa e de balcão (Lei nº 11.076/2004, art. 16).

12. Desses dois itens, apenas a armazenagem de mercadorias destinadas à venda pode gerar créditos das contribuições em questão, quando os gastos forem suportados pelo depositante, não sendo possível apurar créditos em relação à emissão de títulos de créditos, por falta de previsão legal.

13. O fato de o pagamento pelo depósito de mercadorias com emissão de CDAs e de WAs estar inserido na execução de um contrato global não inviabiliza a apuração de créditos em relação aos serviços contemplados na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que os valores relativos a cada item estejam expressamente discriminados e sejam razoáveis e proporcionais ante as cláusulas contratuais e as operações efetivamente praticadas.

## **Conclusão**

14. Com base no exposto, conclui-se que:

a) os valores totais pagos a armazéns gerais em decorrência da prestação cumulativa de serviços de (i) armazenagem de mercadorias destinadas à venda e (ii) emissão de

Certificados de Depósitos Agropecuários (CDAs) e Warrants Agropecuários (WAs) não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por falta de previsão legal;

b) contudo, o fato de o pagamento pelos diversos serviços englobados no serviço de armazenagem com emissão de CDAs e de WAs estar inserido na execução de um contrato global não inviabiliza a apuração de créditos em relação àqueles serviços contemplados na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que os valores relativos a cada serviço estejam expressamente discriminados e sejam razoáveis e proporcionais ante as cláusulas contratuais e as operações efetivamente praticadas; e

c) conseqüentemente, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, é permitida a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados às despesas que se refiram especificamente à armazenagem de mercadorias destinadas à venda e que não sofram influência da emissão de CDAs e de WAs.

Encaminhe-se à Cotex.

*Assinado digitalmente*

MARIO HERMES SOARES CAMPOS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit/SRRF06

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinado digitalmente*

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR  
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