



---

## Solução de Consulta nº 183 - Cosit

**Data** 28 de setembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. PRODUTOS SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PRODUTOS CONTEMPLADOS POR SUSPENSÃO, ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO OU NÃO INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) em regra, é possível apurar créditos em relação aos gastos com frete na operação de venda, desde que suportados pelo vendedor e se refiram a mercadorias adquiridas para revenda ou a venda de mercadorias produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica vendedora;

b) é vedada a apuração de créditos em relação a frete na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquira para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos;

c) é permitida a apuração de créditos em relação a frete na operação de venda de produtos beneficiados com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor e que a alíquota zero não se refira à revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada ou à substituição tributária.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, art. 3º, I, II e IX, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, e art. 15, II, com redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004; e Lei nº 11.727, de 2008, art. 24.

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

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. PRODUTOS SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PRODUTOS

---

**CONTEMPLADOS POR SUSPENSÃO, ISENÇÃO, ALÍQUOTA ZERO OU NÃO INCIDÊNCIA.**

No regime de apuração não cumulativa da Cofins:

a) em regra, é possível apurar créditos em relação aos gastos com frete na operação de venda, desde que suportados pelo vendedor e se refiram a mercadorias adquiridas para revenda ou a venda de mercadorias produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica vendedora;

b) é vedada a apuração de créditos em relação a frete na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos;

c) é permitida a apuração de créditos em relação a frete na operação de venda de produtos beneficiados com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor e que a alíquota zero não se refira à revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada ou à substituição tributária.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º e art. 3º, I, II e IX, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008; e Lei nº 11.727, de 2008, art. 24.

## **Relatório**

A pessoa jurídica, acima identificada, vem formular consulta a esta Coordenação de Tributação, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da interpretação do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003), no que tange ao direito ao desconto de crédito, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação ao frete na revenda de mercadorias, quando o ônus é suportado pelo vendedor, para produtos tributados com alíquota zero, isenção, suspensão, não incidência e sujeitos à tributação concentrada.

2. Afirma que tem como atividade principal o comércio atacadista de medicamentos e de artigos médicos e ortopédicos. Em seguida, aduz que está sujeita ao regime de apuração não cumulativa das supracitadas contribuições.

3. Destaca que, por ser pessoa jurídica do ramo atacadista, adquire mercadorias de fornecedores e representantes com o intuito de revendê-las e que tais mercadorias ficam armazenadas em suas dependências e posteriormente são entregues

(revendidas) aos seus adquirentes, mediante contratação de serviços de transporte (frete) suportados por ela (consulente).

4. Acredita que, por suportar o ônus do transporte na revenda de suas mercadorias, teria o direito de descontar os créditos referentes ao custo do frete, inclusive na revenda de produtos sujeitos ao regime monofásico, alíquota zero, isentos, suspensos e não incidência, baseando seu entendimento no inciso IX do art. 3º e no inciso II do art. 15, ambos extraídos da Lei nº 10.833, de 2003.

5. Traz à colação a ementa da Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 6.048, de 11 de novembro de 2015, que reconhece o direito a crédito em relação ao frete na venda de artigos sujeitos à alíquota zero, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor.

6. Por fim, questiona, *in verbis*:

1) *Está correto o entendimento da Consulente, exposto no item anterior, de que, nos termos da Lei nº 10.637/02 c/c inciso II, art. 15, da Lei nº 10.833/03, que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança do PIS e inciso IX, do art. 3º, da Lei nº 10.833/03, que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança do COFINS, teria direito ao desconto dos créditos sobre o frete na revenda de mercadorias, em que o serviço de transporte é suportado pela Consulente, inclusive de produtos sujeitos ao regime monofásico, alíquota zero, isentos, suspensos e não incidência?*

2) *Caso contrário, qual é o entendimento correto?*

7. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 24 da Instrução Normativa nº 1.396, de 2013, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

## **Fundamentos**

8. Preliminarmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

9. Conforme cediço, a presente consulta gira em torno da possibilidade de creditamento da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os gastos com frete na operação de venda, nos termos do inciso IX do art. 3º c/c o inciso II do art. 15, ambos da Lei nº 10.833, de 2003.

10. De início, cabe mencionar que esta Coordenação de Tributação já se manifestou sobre a vedação da apuração dos referidos créditos na operação de revenda por comerciantes atacadistas de produtos sujeitos à tributação concentrada através da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13 de janeiro de 2017.

10.1. Tal Solução de Divergência foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de janeiro de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (<http://idg.receita.fazenda.gov.br>) e, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria. Transcreve-se a fundamentação da decisão no tocante a esta matéria:

***Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017***

(...)

8. *O crédito da não cumulatividade das contribuições em estudo está assim instituído na Lei nº 10.833, de 2003, que versa sobre a Cofins:*

*“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

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

*“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; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)”*

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.

13. Por didático, transcrevem-se os dispositivos referenciados:

Lei nº 10.833, de 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)*

*(...)”(grifou-se)*

14. Ademais, insta apresentar uma exceção expressa e remissiva ao disposto na alínea “b” do transcrito inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estabelecida pelo art. 24 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, que, em razão disso, deve ser considerada na interpretação de tal alínea:

*“Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.*

*§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.*

*§ 2º Não se aplica às aquisições de que trata o caput deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.”(grifou-se)*

15. Ainda, cumpre apresentar outra exceção expressa e remissiva às disposições da alínea “b” do colacionado inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, estabelecida pelos §§ 13 a 16 do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que também deve ser considerada na interpretação de tal alínea:

“§ 13. O produtor e o importador de álcool, inclusive para fins carburantes, sujeitos ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins podem descontar créditos relativos à aquisição do produto para revenda de outro produtor ou de outro importador. (Redação dada pela Lei nº 12.859, de 2013)

§ 14. Os créditos de que trata o § 13 deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 15. O disposto no § 14 deste artigo não se aplica às aquisições de álcool anidro para adição à gasolina, hipótese em que os valores dos créditos serão estabelecidos por ato do Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

§ 16. Observado o disposto nos §§ 14 e 15 deste artigo, não se aplica às aquisições de que trata o § 13 deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)” (grifou-se)

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) 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 porque 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.*

17.3. *Por outro lado, salienta-se que as vedações citadas nos itens b.1, b.2 e b.3 do parágrafo 16 não se aplicam ao “caso” de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica.*

18. *Portanto, conclui-se que, em relação aos dispêndios com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:*

a) *é permitida a apuração de créditos das contribuições no caso de venda de produtos produzidos ou fabricados pela própria pessoa jurídica;*

b) ***é vedada a apuração de créditos das contribuições no caso de revenda de tais produtos, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica***

---

*importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos. [sem grifo no original]*

10.2. Da fundamentação dessa Solução de Divergência, extrai-se que o crédito em relação ao frete na operação de venda (Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX c/c art.15, II) é admitido nos casos do inciso I (revenda) e do inciso II (venda de produtos fabricados ou produzidos), desde que suportados pelo vendedor. Contudo, em razão de serem excluídas do inciso I do mesmo artigo a revenda de produtos submetidos à substituição tributária e a de produtos monofásicos, essa exclusão é estendida ao caso do inciso IX (frete na operação de venda), de modo que é vedado o crédito em relação ao frete na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada. A exceção à vedação dá-se no caso em que a pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos.

11. Analisar-se-á doravante a questão da possibilidade de crédito em relação ao frete na operação de venda de produtos sujeitos à alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência.

11.1. Cabe esclarecer que, no caso em análise da alíquota zero, não se trata da alíquota zero decorrente da revenda dos produtos monofásicos constantes do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, mas de outros produtos a que a legislação atribuiu a alíquota zero, como nos casos do § 3º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, do art. 28 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

11.2. Esta Cosit também já se manifestou sobre esse tema através da Solução de Consulta nº 498, de 10 de outubro de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 23 de outubro de 2017 que, conforme já mencionado, possui força vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria (aplica-se o mesmo entendimento para a Contribuição para o PIS/Pasep em virtude do inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003). Eis os trechos relevantes para o deslinde da questão em comento:

### ***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 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.

#### ***Fundamentos***

(...)

*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 incidentalmente, 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.*

*(...)*

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:

(...)

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).

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.*

11.3. Assim, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 498, de 2017, é possível a apuração de créditos em relação a frete na operação de venda de produtos beneficiados com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor e que a alíquota zero não se refira à revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada ou à substituição tributária, pois nesse caso seria aplicável a vedação de creditamento explanada na Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017.

12. Fica expressamente reformada a Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 6.048, de 11 de novembro de 2015, citada pela consulente, tendo em vista que seu entendimento baseava-se na Solução de Consulta Cosit nº 119, de 19 de maio de 2015 que, por sua vez, foi reformada quanto ao assunto que toca àquela pela Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13 de janeiro de 2017 (vide ordem de intimação desta).

### **Conclusão**

13. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à peticionante que, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

a) em regra, é possível apurar créditos em relação aos gastos com frete na operação de venda, desde que suportados pelo vendedor e se refiram à mercadorias adquiridas para revenda ou à venda de mercadorias produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica vendedora;

b) é vedada a apuração de créditos em relação a frete na operação de revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante desses produtos os adquire para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos (Vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13 de janeiro de 2017);

c) é possível a apuração de créditos em relação a frete na operação de venda de produtos beneficiados com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor e que a alíquota zero não se refira à revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada ou à substituição tributária (Vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 498, de 10 de outubro de 2017); e

d) fica reformada a Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 6.048, de 11 de novembro de 2015.

*(Assinado Digitalmente)*  
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotri.

*(Assinado digitalmente)*  
RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

*(Assinado digitalmente)*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a presente Solução de Consulta e os encaminhamentos propostos. Divulgue-se e publique-se na forma 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