



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da  
referência não  
encontrada

Fls. 1

---

Solução de Consulta nº 340 - Cosit

**Data** 28 de dezembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO.

Na exportação de mercadorias para o exterior, mesmo em momento anterior ao envio das mercadorias a recinto alfandegado, a pessoa jurídica exportadora pode apurar créditos em relação às despesas de armazenagem de produtos acabados, de produção ou fabricação próprias, contratada com pessoa jurídica domiciliada no País, desde que o ônus seja por ela suportado e que sejam atendidos os demais requisitos legais. Esse crédito poderá ser objeto de dedução do valor a recolher referente às vendas no mercado interno, de compensação com outros tributos ou de ressarcimento.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 2, DE 13 DE JANEIRO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 18 DE JANEIRO DE 2017.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, **caput** e § 3º, e art. 5º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, I, II e IX, e art. 15, II.

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

ARMAZENAGEM NA EXPORTAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO.

Na exportação de mercadorias para o exterior, mesmo em momento anterior ao envio das mercadorias a recinto alfandegado, a pessoa jurídica exportadora pode apurar créditos em relação às despesas de armazenagem de produtos acabados, de produção ou fabricação próprias, contratada com pessoa jurídica domiciliada no País, desde que o ônus seja por ela suportado e que sejam atendidos os demais requisitos legais. Esse crédito poderá ser objeto de dedução do valor a recolher referente às vendas no mercado interno, de compensação com outros tributos ou de ressarcimento.

PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 2, DE 13 DE JANEIRO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 18 DE JANEIRO DE 2017.

---

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, I, II e IX, e § 3º, e art. 6º.

## Relatório

O interessado, acima identificado, dirige-se a esta Coordenação para formular consulta acerca da interpretação do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no que tange à possibilidade de descontar crédito em relação à armazenagem de produto destinado à exportação.

2. Afirma que atua no ramo agroindustrial e que está sujeito ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

3. Relata utilizar, em seu processo operacional, empresas terceiras domiciliadas no país para armazenagem de seus produtos prontos (suco de laranja) destinados à exportação. Como regra, após a armazenagem, os produtos seguem diretamente para o porto de embarque e daí para seu destino final.

4. Aduz que as pessoas jurídicas contratadas são domiciliadas no Brasil, cobram valores fixos por tonelada de produto armazenado e, findo o período de armazenagem, o prestador de serviço emite nota fiscal, na qual contempla tanto os gastos com armazenagem quanto os demais gastos incorridos. Acrescenta que a despesa com armazenagem é contabilizada na rubrica “Armazenagem”.

5. Reproduz o art. 3º, IX e § 1º, II, e o art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, as ementas da Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 182, de 9 de julho de 2008, e da Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 442, de 8 de dezembro de 2010, bem como a orientação expressa na Linha 06A/07 da instrução de preenchimento do extinto Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – Dacon.

6. Comenta que, no que se refere à armazenagem, a condição para a fruição do crédito é o pagamento a terceiros, desde que esses terceiros sejam constituídos na forma de pessoas jurídicas, conforme preceitua o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 29 de dezembro de 2002, e o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

7. Manifesta, então, o entendimento de que a despesa incorrida com a armazenagem de suas mercadorias destinadas à exportação enquadra-se no conceito de “armazenagem de mercadoria” previsto na legislação, estando assim autorizada à adjudicação de créditos sobre as despesas desta natureza no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

8. Por fim, indaga se é correto seu entendimento de que as despesas com armazenagem de produtos prontos para exportação pagas a pessoa jurídica domiciliada no Brasil ensejam direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, conforme dispõe o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Caso não seja correto o entendimento, questiona qual seria o entendimento correto e o procedimento a ser adotado.

---

## Fundamentos

9. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído 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 deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

10. No âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB), o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido, atualmente, pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre o mesmo.

11. Assim, a 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.

12. O cerne da questão apresentada pelo consulente diz respeito à apuração ou não de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as despesas de armazenagem, contratada com pessoa jurídica domiciliada no País, de produtos que serão destinados à exportação.

13. O direito à apuração de créditos no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins encontra-se estabelecido, respectivamente, na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 2003:

Lei nº 10.637, de 2002:

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)

(...)

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

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído 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;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...)

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:Produção de efeito

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

.....  
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)

(...)

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)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído 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;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

(...)

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

(...)

§ 4º O direito de utilizar o crédito de acordo com o § 1º não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim previsto no inciso III do caput, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

(...)

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)

I - nos incisos I e II do § 3º do art. 1º desta Lei;(Incluído 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)

III - nos §§ 3º e 4º do art. 6º desta Lei;(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) [sem grifo no original]

14. Importa, inicialmente, analisar se o consulente, na condição de vendedor dos produtos que industrializa, pode apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as despesas de armazenagem desses produtos.

15. Tal questão foi pormenorizadamente examinada na Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13 de janeiro de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18/01/2017 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), o que vincula, nos termos do art. 22<sup>1</sup> da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, o entendimento da RFB na presente Solução de Consulta.

16. A seguir, transcrevem-se os trechos da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017, na parte pertinente à questão:

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.** [sem grifo no original]

17. Vê-se, pois, a existência de duas hipóteses para a apuração de créditos sobre as despesas de armazenagem. Ambas as hipóteses condicionam que ônus seja suportado pelo vendedor:

a) a primeira diz respeito ao art. 3º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e ao art. 3º, I, da Lei nº 10.833, de 2003, e refere-se à apuração de créditos em relação às despesas de armazenagem pela pessoa jurídica adquirente de bens adquiridos para revenda, exceto no caso de aquisição de mercadorias e produtos relacionados no art. 3º, I, “a” e “b” da Lei nº 10.833, de 2003;

b) a segunda diz respeito ao art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e ao art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e refere-se à apuração de créditos sobre a armazenagem referente a **bens produzidos ou fabricados pelo próprio vendedor**.

18. Observa-se, assim, que existe direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as despesas de armazenagem de mercadorias (bens disponíveis para venda) produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica vendedora. Tal entendimento é, portanto, vinculado à Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017.

<sup>1</sup> Art. 22. Existindo Solução de Consulta Cosit ou Solução de Divergência, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada.

19. Resta, então, analisar a possibilidade de se apurar créditos sobre as despesas de armazenagem de mercadorias produzidas pela pessoa jurídica vendedora e destinadas à exportação para o exterior.

20. A Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, trouxe, no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, a imunidade às contribuições sociais das receitas decorrentes de exportação. Na materialização dessa norma constitucional, o art. 5º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 6º, I, da Lei nº 10.833, de 2003, determinaram a não incidência, respectivamente, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior.

21. A fim de tornar efetiva a imunidade, o § 1º do art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e o § 1º do art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003, autorizaram o aproveitamento dos créditos apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, entre eles os créditos calculados em relação às despesas de armazenagem de mercadorias, por meio de dedução do valor a recolher referente às vendas no mercado interno, de compensação com outros tributos ou de ressarcimento.

22. Não há dúvida de que a despesa com armazenagem de mercadorias destinadas à exportação, arcada pelo exportador, corresponde à hipótese de crédito "armazenagem de mercadorias", uma vez que essa armazenagem, em que pese realizar-se em momento anterior à exportação, é necessariamente de produtos acabados. Assim, desde que atendidos os demais requisitos legais, a exemplo de a armazenagem ser contratada de pessoa jurídica domiciliada no País (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, I, e Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, I), o crédito calculado em relação à despesa com armazenagem de mercadorias a serem exportadas, arcada pelo exportador, poderá ser aproveitado por meio de dedução do valor a recolher referente às vendas no mercado interno, de compensação com outros tributos ou de ressarcimento.

23. Por fim, cabe ainda ressaltar que, no caso de empresa comercial exportadora que adquire mercadoria com o fim específico de exportação, há expressa vedação legal à apuração de créditos vinculados à receita de exportação, conforme o art. 6º, § 4º, c/c o art. 15, III, da Lei nº 10.833, de 2003.

## **Conclusão**

24. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que, na exportação de mercadorias para o exterior, mesmo em momento anterior ao envio das mercadorias a recinto alfandegado, a pessoa jurídica exportadora pode apurar créditos, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação às despesas de armazenagem de produtos acabados, de produção ou fabricação próprias, contratada com pessoa jurídica domiciliada no País, desde que o ônus seja por ela suportado e que sejam atendidos os demais requisitos legais. Esse crédito poderá ser objeto de dedução do valor a recolher referente às vendas no mercado interno, de compensação com outros tributos ou de ressarcimento. Solução de Consulta parcialmente vinculada à Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2017.

Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

---

*Assinado digitalmente*  
SANDRO DE VARGAS SERPA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri/Substituto

## **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