Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 248 - Cosit

Data 11 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, a cooperativa agropecuária produtora de laticínios não pode descontar crédito em relação ao dispêndio relativo ao valor do combustível que é pago desvinculado do frete.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, a cooperativa agropecuária produtora de laticínios não pode descontar crédito em relação ao dispêndio relativo ao valor do combustível que é pago desvinculado do frete.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, IX, e 15, II.

Relatório

A interessada em epígrafe é uma cooperativa agropecuária e formula consulta acerca da possibilidade de descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) na atividade de produção de laticínios.

2. Afirma que, nos termos do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, é permitido "constituir créditos de fretes sobre vendas". Deseja saber se ao fornecer óleo diesel aos transportadores contratados para entregar seus produtos vendidos, através

de um posto de combustíveis de sua escolha, poderia utilizar essa despesa como crédito das referidas contribuições.

Fundamentos

3. Inicialmente, cabe proferir o exame positivo de admissibilidade dessa consulta, visto estarem preenchidos os requisitos legalmente exigidos para seu conhecimento.

4. Posteriormente, é necessário destacar que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública.

5. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra a interessada e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução de consulta.

6. Importa ressaltar, ainda, que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos expostos pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a esses, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual.

7. Nesse sentido, não convalida nem invalida informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta.

8. Assim, serão analisadas as dúvidas da requerente, à luz dos ditames contidos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, na Instrução Normativa RFB nº 1.396, 16 de setembro de 2013, bem como na legislação de regência dos tributos sob análise.

9. Neste momento, citam-se os dispositivos legais sobre a matéria consultada (grifou-se):

> **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**
>
> *"Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*
>
> *(...)*
>
> *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)*

(...)."

10. Para detalhar a retrocitada lei foi editada a seguinte instrução normativa (grifou-se):

Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004

"*Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

(...)

II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos:

(...)

*e) a armazenagem de mercadoria e **frete na operação de venda**, quando o ônus for suportado pelo vendedor;*

(...)."

11. Diante desses dispositivos legais e infralegais, transcrevem-se abaixo trechos da Solução de Divergência Cosit nº 7, de 23 de agosto de 2016, pois ajudam a delimitar a análise da situação trazida à baila (negritou-se):

"*19. A outro giro, no caso de combustíveis e lubrificantes, o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e seu homólogo na Lei nº 10.833, de 2003, enunciam que a pessoa jurídica poderá apurar créditos das contribuições em tela em relação a "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...".*

20. Conforme se observa, o texto legal deixa patente que somente se permite apurar créditos em relação a combustíveis e lubrificantes quando esses forem "utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda" (no texto em exame, o advérbio "inclusive" estabelece inexorável relação adjetiva restritiva entre as expressões "combustíveis e lubrificantes" e "utilizados como insumo", de maneira que se poderia reescrever a parte final do texto da seguinte forma: "inclusive combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo...").

21. Por certo, combustíveis e lubrificantes são consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos de qualquer espécie, e, em regra, não se agregam ao bem ou produto em processamento, e nem mesmo mantêm contato direto com este. Daí, impende concluir que combustíveis e lubrificantes somente podem se amoldar à hipótese descrita no item "a.4" acima, e, portanto, somente são considerados insumos do processo produtivo quando consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bens destinados à venda ou a prestação de serviços a público externo ou em veículos diretamente utilizados em tais atividades.

(...)

*29. Diante disso, resta claro que **as hipóteses de creditamento das contribuições devem ser entendidas como taxativas** e não devem ser interpretadas de forma a permitir creditamento amplo e irrestrito, pois essa interpretação tornaria absolutamente sem efeito o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação.*

(...)."

12. Logo, verifica-se que, explicitamente somente é permitida a apuração de crédito em relação à aquisição de combustíveis quando estes forem utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O que não é o caso na hipótese em análise.

13. Além disso, não foi esse o ponto levantado pela consulente, mas sim a relação das despesas com o óleo diesel fornecido aos freteiros contratados. Aqui se torna necessário apresentar os seguintes conceitos:

i. FRETE. Oriundo do holandês *vrecht* (preço do transporte), ou do antigo alemão *freht*, é aplicado, de um modo geral, para designar toda *paga* ou *taxa* devida pelo transporte de mercadorias ou cargas, seja por mar, por terra ou pelo ar.
É, pois, a designação dada a todo *preço* por que se faz o transporte ou a condição de uma coisa. (...) [SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 28. ed. Forense: Rio de Janeiro, 2010.];

ii. FRETE. (...)
5 p.met. o carregamento ou carga transportada, mediante pagamento, num navio, caminhão ou qualquer outro meio de transporte.

(...) [Grande Dicionário Houaiss. Versão eletrônica <houaiss.uol.com.br>. Pesquisa em 23/05/2018];

iii. FRETE. 1. Transporte de material ou mercadoria mediante pagamento. 2. Preço pago por esse transporte.
(...) [Aulete Digital. Versão eletrônica <www.aulete.com.br>. Pesquisa em 23/05/2018];

iv. FRETAMENTO. (...)
Mas, distinguindo-se propriamente do afretamento, em que se tem a *locação* do navio por inteiro ou em parte, fretamento assinala ou discrimina toda espécie de transporte ou contrato de transporte ou condução a frete.
(...) [SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 28. ed. Forense: Rio de Janeiro, 2010.].

14. Já o art. 730 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), dispõe da seguinte forma sobre o contrato de transporte:

> "*Art. 730. Pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas.*"

15. Diante do todo, e apesar de a consulente não haver desenvolvido nenhum raciocínio sobre a possibilidade de creditar-se das despesas com combustíveis fornecidos aos transportadores por ela contratados, somente citou o inciso IX do art. 3° da Lei n° 10833, de 2003, deve-se ter em mente que, as possibilidades de creditamento que foram oferecidas pelo legislador devem ser interpretadas de forma literal ou restritiva.

16. No presente caso, observa-se que a situação mencionada pela consulente não pertence à natureza essencial do conceito de frete. Ou seja, quando o valor do combustível é pago totalmente desvinculado do frete, trata-se de rubricas distintas, diferentemente do pagamento "integral" do frete (contrato de transporte) "sem separar" o combustível, no qual todo o valor seria considerado despesa com frete.

17. Saliente-se que, o frete referido nesta solução é sempre o vinculado à operação de venda.

18. Por fim, nunca é demais lembrar que não dão direito à crédito os valores de aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento das aludidas contribuições, como na hipótese de alíquota zero (ex.: as receitas auferidas pelos comerciantes varejistas com a venda de óleo diesel, conforme o art. 42, I, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001).

Conclusão

19. No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a cooperativa agropecuária produtora de laticínios, não pode descontar créditos em relação aos dispêndios relativos ao valor do combustível que são pagos desvinculados do frete.

É o entendimento. Encaminhe-se para procedimento próprio.

Assinado digitalmente
CARLOS FREDERICO ANTUNES NUNES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente
KEYNES INÊS MARINHO ROBERT SUGAYA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

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

Assinado digitalmente
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit07

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

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

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

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