



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

Solução de Divergência nº 5 - Cosit

Data 13 de junho de 2016

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Reformada pela SD Cosit nº 2, de 13 de janeiro de 2017

Ementa: É vedada a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação aos dispêndios com armazenagem de mercadoria e com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições, inclusive gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; óleo diesel e suas correntes; querosene de aviação; gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e gás natural.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º, inciso IX e art. 15, inciso II.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: É vedada a apuração de créditos da Cofins em relação aos dispêndios com armazenagem de mercadoria e com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições, inclusive gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; óleo diesel e suas correntes; querosene de aviação; gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e gás natural.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 3º, inciso IX.

Relatório

A pessoa jurídica em epígrafe, devidamente representada, interpõe tempestivamente recurso especial de divergência com base no art. 16 da revogada Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007 (vigente à época da interposição), e sucedido pelo art. 19 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. A ora recorrente apresentou consulta sobre a interpretação da legislação tributária à Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil (SRRF) da 10ª Região Fiscal (SRRF/10ªRF) defendendo entendimento de que o disposto no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (c/c inciso II do art. 15 da mesma Lei), permitiria o creditamento em relação ao frete pago na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, alcançando inclusive gastos com a transferência e coleta dos produtos adquiridos para revenda entre seus estabelecimentos. Eis o entendimento defendido:

“Feitas as considerações supra, a consulente solicita, de forma conservadora, que este ilustre órgão da Receita Federal ratifique seu entendimento no sentido de que ...:

Além do creditamento de PIS/COFINS sobre o custo do frete de venda, já amparado pelo inciso IX, do art. 3º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a mesma também faz jus à crédito de PIS/COFINS, calculado sobre o custo do frete referente a transferência e coleta dos produtos adquiridos para revenda.” (grifos no original)

3. Em resposta, a SRRF/10ªRF exarou a Solução de Consulta SRRF/10ª RF/Disit nº 212, de 30 de novembro de 2006, afirmando, nos termos de sua ementa, que:

*“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Ementa: COBRANÇA NÃO CUMULATIVA. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.*

É vedado à pessoa jurídica descontar créditos calculados em relação a frete na operação de venda de gasolina e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º, § 1º, I, VI e X, 3º, I, “b”, e IX, e 15, II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21; Lei nº 10.925, de 2004, art. 5º; Lei nº 11.051, de 2006, art. 26.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: COBRANÇA NÃO CUMULATIVA. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO.

É vedado à pessoa jurídica descontar créditos calculados em relação a frete na operação de venda de gasolina e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, querosene de aviação e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º, § 1º, I, VI e X, 3º, I, “b”, e IX, e 15, II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 21; Lei nº 10.925, de 2004, art. 5º; Lei nº 11.051, de 2006, art. 26.”

4. Inconformada, a então consulente apresentou o presente recurso especial de divergência afirmando haver divergência interpretativa entre a referida Solução de Consulta e as seguintes Soluções de Consulta, transcritas suas ementas na parte relativa à Cofins:

I - Solução de Consulta SRRF 7ª RF/Disit nº 547, de 9 de novembro de 2004:

*“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Ementa: REGIME NÃO-CUMULATIVO – CRÉDITOS*

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, que tenha exercido a opção de adoção antecipada da sistemática de cobrança não-cumulativa da COFINS, nos termos do artigo 42, da Lei nº 10.865, de 2004, poderá, a partir de 1º de maio de 2004, descontar crédito relativo às despesas, custos e encargos, incorridos no mês, vinculados às aquisições para revenda, de gasolinas e suas correntes, exceto de aviação, e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação, observadas as vedações e condições estabelecidas na legislação de regência.

A pessoa jurídica sujeita a incidência não-cumulativa da COFINS não poderá descontar crédito calculado em relação à gasolina e suas correntes, exceto de aviação, e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação, quando tais produtos forem adquiridos para revenda

O método de rateio proporcional, baseado na relação percentual entre a receita sujeita à cobrança não-cumulativa e a receita total, se aplica aos custos, despesas e encargos comuns; os custos, despesas e encargos que sejam exclusivos de bens que gerem receitas sujeitas a COFINS não-cumulativa, serão integralmente considerados para efeito do cálculo do crédito; os custos, despesas e encargos vinculados exclusivamente às receitas submetidas ao regime cumulativo, não serão computados para fins de rateio, nem integrarão a base de cálculo do crédito a que faz jus a pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.925, de 23/07/2004; Lei nº 10.865, de 30/04/2004; Lei nº 10.833, de 29/12/2003; Lei nº 9.718, de 27/11/1998 e alterações posteriores; Lei nº 10.560, de 13/11/2002; IN SRF nº 453, de 30/09/2004; IN SRF nº 404, de 12/03/2004”

II - Solução de Consulta SRRF 9ª RF/Disit nº 71, de 28 de fevereiro de 2005:

*“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Ementa: INDÚSTRIA E COMÉRCIO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. CRÉDITO.*

Respeitados os demais requisitos legais, no regime da não-cumulatividade, pode ser creditado o frete do produto acabado, entre o estabelecimento produtor e o estabelecimento distribuidor da mesma pessoa jurídica, caso constitua ônus suportado pelo vendedor, com fulcro no art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833, de 2003.

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

III – Solução de Consulta SRRF/7ª RF/Disit nº 497, de 5 de dezembro de 2005:

*“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
Ementa: O CREDITAMENTO DE FRETES PARA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA, SÓ PODE SER EFETIVADO QUANDO OCORRER A OPERAÇÃO DE VENDA DO PRODUTO E NÃO NO MOMENTO DA SIMPLES TRANSFERÊNCIA DOS PRODUTOS PARA FILIAIS.*

A transferência de produto entre filiais permite o creditamento do frete na apuração da base de cálculo da Cofins não-cumulativa somente na venda do produto, momento que corresponde à incidência do débito da mencionada contribuição.

Dispositivos Legais: Inciso IX do art. 3º. Da Lei no. 10/8333/2003”

IV – Solução de Consulta SRRF 5ª RF/Disit nº 9, de 30 de abril de maio de 2006:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: COFINS NÃO CUMULATIVA – CRÉDITO – FRETE

Geram direito ao crédito da Cofins, os pagamentos, a pessoas jurídicas domiciliadas no país, pelo serviço de transporte de bens de um estabelecimento a outro da mesma pessoa jurídica, na qualidade de insumos para obtenção de um produto cuja industrialização será concluída no estabelecimento de destino, desde que esse deslocamento se revele necessário no processo produtivo, integrando o custo de produção, e desde que o produto acabado seja destinado à venda.

Também geram direito ao crédito mencionado os pagamentos a pessoa jurídica domiciliadas no país pelo serviço de transporte de insumos adquiridos de terceiros, quando o ônus for suportado pelo adquirente e o produto acabado for destinado à venda.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II, § 1º, inciso I, § 3º, incisos I e III, e § 7º; 6º, II; Instrução Normativa SRF nº 404, de 12/03/2004, arts. 7º e 8º.”

V – Solução de Consulta SRRF 6ª RF/Disit nº 248, de 16 de outubro de 2006:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: CRÉDITO. FRETES.

Os valores referentes aos fretes contratados para transporte de insumos, aplicados na fabricação de produtos, desde que prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, podem compor o somatório dos créditos a serem descontados da Contribuição.

Os valores referentes ao frete na operação de venda de produtos, desde que suportados pelo vendedor, podem compor o somatório dos créditos a serem descontados da Contribuição, a partir de 01 de fevereiro de 2004.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, arts. 3.º, IX, 15 e 93; Lei nº 10.684, de 2003, art. 25; IN SRF nº 404, de 2004; Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 17/02/2005.”

VI – Solução de Consulta SRRF 8ª RF/Disit nº 449, de 16 de novembro de 2006:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: CRÉDITO.

FRETE NA AQUISIÇÃO. CUSTO DE PRODUÇÃO.

O frete pago a pessoa jurídica na aquisição de matéria-prima, material de embalagem e produtos intermediários compõe o custo destes insumos para fins de cálculo do crédito a ser descontado da Cofins não-cumulativa apurada.

FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA.

O frete pago na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, também gera direito a crédito a ser descontado da Cofins não-cumulativa apurada.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º e 93, I; e Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004.”

Fundamentos

5. Preliminarmente, reconhece-se a admissibilidade do presente recurso especial apenas em relação à divergência postulada entre a Solução de Consulta SRRF/10ª RF/Disit nº 212, de 2006, e a Solução de Consulta SRRF 7ª RF/Disit nº 497, de 2005, dado que as demais Soluções de Consulta aventadas não versam sobre o mesmo assunto tratado na Solução de Consulta paradigma (Solução de Consulta SRRF/10ª RF/Disit nº 212, de 2006).

6. Conforme relatado, a divergência interpretativa circunscreve-se à interpretação do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (c/c inciso II do art. 15 da mesma Lei), em relação à possibilidade de creditamento pelas pessoas jurídicas em relação aos dispêndios com pagamento de frete na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Ademais, caso se considere possível o referido creditamento, a recorrente pleiteia ainda que alcance inclusive gastos com a transferência e coleta de produtos adquiridos para revenda entre seus estabelecimentos.

7. 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)”

8. 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 art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

9. E quais “casos” são esses? Considerando que os incisos 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.

10. Fixada essa premissa interpretativa, 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) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

*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)*

11. Com base na premissa interpretativa fixada, constata-se que as exceções estabelecidas pelos incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não integram as hipóteses de creditamento por eles instituídas e, portanto, também não integram a hipótese de creditamento prevista no inciso IX do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (não são “casos dos incisos I e II”).

12. Entre tais exceções que não integram as duas aludidas hipóteses de creditamento encontram-se:

a) as receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas a alíquota zero (inciso III do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003);

b) os produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições e o álcool, inclusive para fins carburantes (§§ 1º e 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003); e

c) o 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 (inciso II, parte final, do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

13. Portanto, em relação à divergência interpretativa alegada pela recorrente, conclui-se que é vedada a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos dispêndios com armazenagem de mercadoria e frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições, inclusive gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; óleo diesel e suas correntes; querosene de aviação; gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e gás natural.

14. Deveras, essa restrição de creditamento estabelecida pela Lei mostra-se plenamente razoável em relação à revenda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica, vez que tal operação está contemplada com redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes. De outra banda, a imposição de tal restrição em relação à venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica pela pessoa jurídica que os industrializou e que, portanto, sofre a concentração tributária, não

apresenta razoabilidade aparente. Todavia, cabe ao operador da Lei operá-la conforme suas disposições.

15. Aliás, o entendimento supraexpendido tem sido adotado desde há muito pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), conforme se verifica, entre outras, nas seguintes Soluções de Consulta:

Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 107, de 20 de abril de 2010 (DOU de 05/05/2010):

“Revenda de Produtos Monofásicos. Créditos Admitidos. Créditos Passíveis de Compensação e Ressarcimento. Somente os Vinculados à Alíquota Zero. Revenda de Álcool por Distribuidor. Créditos Somente para Dedução da Contribuição a Pagar.

Na sistemática não-cumulativa de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita proveniente da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, podem ser descontados créditos referentes aos incisos IV a IX da Lei nº 10.637/2002 e III a VIII da Lei nº 10.833/2003 (energia elétrica, aluguel etc.), sendo vedado o desconto de créditos relativos a bens sujeitos à tributação monofásica adquiridos para revenda, ao frete relativo à operação de revenda de produtos monofásicos, a bens e serviços usados como insumo e à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Tais créditos, desde que vinculados a vendas com alíquota zero, são passíveis de compensação e de ressarcimento.”

Solução de Consulta Disit/SRRF04 nº 25, de 12 de abril de 2010 (DOU de 12/05/2010):

“Cofins não-Cumulativa. Créditos. Produtos Tributados com Incidência Concentrada/Monofásica. Reforma Parcial da Solução de Consulta SRRF04/Disit nº 10, de 2010 . Pessoa jurídica que, na espécie, atua no ramo de venda por atacado e a varejo de bebidas sujeitas ao modelo monofásico de incidência não-cumulativa da Cofins, não pode, tendo em vista expressa vedação legal, apurar créditos relativos à aquisição daqueles produtos para posterior revenda, tampouco créditos referentes a bens e serviços supostamente por ela utilizados como "insumos" de sua atividade comercial. Outrossim, é explicitamente vedado o creditamento no tocante às despesas de armazenagem das citadas mercadorias e "insumos", bem como sobre o frete pago pela pessoa jurídica em questão, na aquisição e/ou na venda dos aludidos produtos e "insumos". Por outro lado, a referida pessoa jurídica pode, sim, apurar os créditos especificamente previstos nos incisos III, IV, V, VII e VIII do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e alterações.

As restrições ao creditamento, por parte de comerciantes de produtos monofásicos, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às respectivas receitas, vedações essas previstas nas Medidas Provisórias nº 413 e nº 451, ambas de 2008, não foram mantidas quando da sua conversão nas Leis nº 11.727, de 2008, e nº 11.945, de 2009. Inobstante, antes mesmo da edição das mencionadas medidas provisórias, o art. 3º, I, "b", da Lei nº 10.833, de 2003, já impedia, e ainda impede, a tomada de créditos em relação à aquisição para revenda de produtos monofásicos.

Cumpre esclarecer que o art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, que trata do desconto de créditos relativos a insumos, é direcionado tão somente para as empresas dedicadas à fabricação ou produção de bens, ou à prestação de serviços, não sendo destinado às empresas exclusivamente comerciais. Tratando-se de operação comercial, conquanto haja despesas com vista a concretizar as operações de venda, aquelas não podem constituir créditos, por falta de amparo legal.

É despropositado invocar o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, e o art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005, para pretender apurar os créditos em apreço, de vez que tais disposições somente são aplicáveis para determinados produtos e mercadorias cujas receitas de vendas sofrem normalmente a incidência das contribuições, diversamente do que ocorre na aquisição, para revenda, de produtos sujeitos ao regime de tributação concentrado/monofásico. Ilógica seria a manutenção de créditos cuja apuração a lei veda, como é a hipótese concernente à aquisição de produtos com incidência concentrada/monofásica. O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não tratou de criar novos créditos, mas de manter aqueles que já existiam e que poderiam ser utilizados, caso não houvesse a previsão de alíquota zero na revenda.”(grifou-se)

Conclusão

16. Diante do exposto, resolve-se a presente divergência interpretativa afirmando-se que é vedada a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação aos dispêndios com armazenagem de mercadoria e com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições, inclusive gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; óleo diesel e suas correntes; querosene de aviação; gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e gás natural.

17. Em decorrência do quanto decidido:

a) ratifica-se a Solução de Consulta SRRF 10ªRF/Disit nº 212, de 30 de novembro de 2006

b) reforma-se a Solução de Consulta Solução de Consulta SRRF 7ª RF/Disit nº 497, de 5 de dezembro de 2005, considerando-se o disposto nesta Solução de Divergência e na Solução de Divergência Cosit nº 11, de 27 de setembro de 2007.

À consideração superior.

(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. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

(assinado digitalmente)
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
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