



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit

Fls. 1

Solução de Consulta nº 121 - Cosit

Data 8 de fevereiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REFORMADA PELA SC COSIT Nº 241, DE 19 DE MAIO DE 2017.

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. SERVIÇOS ADUANEIROS. FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA IMPORTADA.

No regime de apuração não cumulativa, não é admitido o desconto de créditos em relação ao pagamento de serviços aduaneiros e de frete interno referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional. É possível o desconto de crédito em relação a despesas com armazenagem do produto importado.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IX, e art. 15, II; Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º e art. 15; IN SRF nº 327, de 2003, art. 4º e 5º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. SERVIÇOS ADUANEIROS. FRETE INTERNO NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA IMPORTADA.

No regime de apuração não cumulativa, não é admitido o desconto de créditos em relação ao pagamento de serviços aduaneiros e de frete interno referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional. É possível o desconto de crédito em relação a despesas com armazenagem do produto importado.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º e art. 15; e IN SRF nº 327, de 2003, art. 4º e 5º.

Relatório

A pessoa jurídica em epígrafe vem formular consulta a esta Secretaria, com base no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, sobre a interpretação do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no que tange à possibilidade de ser descontado crédito em relação a serviços aduaneiros, frete e depósito contratados com pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

2. Informa o consulente que tem como atividade principal a importação de polímeros, principalmente o polipropileno homopolímero sem carga, em forma primária, do código NCM 3902.10.20 e o copolímero de polipropileno, em forma primária, do código NCM 3902.30.00, os quais são revendidos no mercado nacional sem sofrerem industrialização.

3. Aduz que, depois do desembaraço dos polímeros, contrata empresas domiciliadas no Brasil para os serviços de carga e descarga, transporte terrestre e armazém geral. E especifica que todos esses serviços entre o desembaraço aduaneiro e a revenda são prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

4. Narra que o art. 15, incisos I e II, da Lei nº 10.865, de 2004, estabelece que as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderão descontar créditos em relação às importações de bens e serviços utilizados como insumos na produção de bens ou na prestação de serviços.

5. Afirma que se tem sedimentado o entendimento de que o termo insumo, para fins da Contribuição pra o PIS/Pasep e da Cofins, tem definição própria, que não necessariamente equivale à aplicável no âmbito de outros tributos. Cita vários acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Carf que reconhecem o direito de crédito em relação a serviços de terraplanagem, locação de máquinas aplicadas na produção, frete na aquisição de insumos e gastos com transporte de bens na fase de industrialização entre os estabelecimentos industriais.

6. Entende que seus gastos entre o despacho aduaneiro e a revenda do importado devem gerar créditos das contribuições, uma vez que esses serviços são essenciais para que o produto importado seja revendido.

7. Argumenta que, caso locasse um imóvel que lhe servisse de armazém, haveria direito a crédito nos termos do art. 15, inciso IV, da Lei nº 10.865, de 2004 e conclui que se a locação de um prédio dá direito ao crédito, não há razão para que o valor pago a um terceiro (armazém), para a mesma finalidade (depósito), não gere igual direito. E ainda enfatiza que os serviços de logística são imprescindíveis ao desenvolvimento de sua atividade.

8. Por fim, indaga se os serviços aduaneiros, frete e depósito geram direito a crédito no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Fundamentos

9. Primeiramente, cabe esclarecer que, em relação às decisões do Carf mencionadas pelo consultante, não existe obrigatoriedade desta Secretaria abraçar o entendimento lá manifestado. É que tais decisões não constituem normas complementares da legislação tributária, eis que inexiste lei que lhes confira efetividade de caráter normativo, nos termos do art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Assim, a eficácia dos acórdãos do Carf limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo.

10. Há que se mencionar também a existência no Carf de súmulas as quais foram atribuídos, por ato do Ministro de Estado da Fazenda, efeitos vinculantes a toda a administração tributária federal (Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, art. 75). Estas súmulas têm observação obrigatória pela RFB. Esclareça-se, no entanto, que o entendimento citado pelo consultante não faz parte da relação de súmulas vinculantes do Carf.

11. Pois bem, quanto ao entendimento esposado pela RFB, deriva este do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Definem estes dispositivos os créditos que podem ser descontados no regime de apuração não cumulativa, respectivamente, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

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) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

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)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

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

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 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. [sem grifo no original]

12. Tendo em vista que se trata de produto importado, também faz-se necessário transcrever as hipóteses de crédito elencadas no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

CAPÍTULO IX DO CRÉDITO

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 1º-A. O valor da Cofins-Importação pago em decorrência do adicional de alíquota de que trata o § 21 do art. 8º não gera direito ao desconto do crédito de que trata o caput.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

§ 4º Na hipótese do inciso V do caput deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação das alíquotas referidas no § 3º deste artigo sobre o valor da depreciação ou amortização contabilizada a cada mês.

13. No caso em tela, questiona-se a possibilidade de desconto de créditos em relação a gastos compreendidos entre o despacho aduaneiro e a revenda do produto, mais especificamente os serviços aduaneiros, o frete relativo ao transporte do produto importado do ponto de entrada no país até o estabelecimento da pessoa jurídica e as despesas com depósito (armazenagem), contratados com pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

14. Em relação à despesa com serviços aduaneiros, verifica-se que não estão incluídas no rol de hipóteses de creditamento constantes do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Em que pese os serviços aduaneiros referirem-se à aquisição de mercadorias importadas, também não encontramos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que enumera os créditos decorrentes da importação, hipótese passível de abarcar os referidos serviços.

15. Com relação ao frete concernente ao transporte do produto importado do ponto de entrada no país até o estabelecimento da pessoa jurídica, verifica-se que, dentre as hipóteses de crédito enumeradas pelo art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, apenas é possível perquirir-se acerca da previsão de crédito em relação a frete na operação de venda (inciso IX). No que toca aos gastos com frete na aquisição dos produtos, têm-se sedimentado o entendimento de que tal dispêndio pode ser incorporado ao valor do item adquirido e, caso este se destine à revenda (art. 3º, I, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) e seja adquirido de pessoa jurídica domiciliada no Brasil (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 3º, I, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 3º, I), o crédito pode ser apurado pelo valor total (custo de aquisição do item + frete). Como não é o caso, já que a mercadoria importada não é adquirida de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, essa aquisição não dá direito a crédito com base no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Dessa forma, a possibilidade de apuração de crédito, nesse caso, deve ser analisada com base no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, que trata, como mencionado, de produtos importados.

15.1. Como se pode notar pela sua leitura, não há, entre os incisos do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, possibilidade de apuração de crédito em relação ao frete nacional. Todavia, o seu §3º afirma que os créditos de que trata o caput serão apurados mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, **na forma do art. 7º**, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. Portanto, como para as importações o crédito será determinado com base no valor que serviu de base de cálculo das contribuições na forma do art. 7º, faz-se necessário a análise de tal valor para fins de aferir se ele comporta a inclusão do valor do frete ocorrido entre o despacho aduaneiro e a revenda da mercadoria. Transcreve-se, então, o art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004:

Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza

- ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do **caput** do art. 3º desta Lei.

15.2. Do exposto, extrai-se que, no caso da entrada de bens estrangeiros, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação é o valor aduaneiro. Já os créditos relativos a essas importações serão tomados com base nesse mesmo valor aduaneiro acrescido do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição (Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 3º).

15.3. A formação do valor aduaneiro adveio do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994 e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994. Estabelece esse acordo seis métodos para a determinação do valor aduaneiro, a serem utilizados de maneira sequencial caso não seja possível a determinação pelo método anterior. Assim, o primeiro método, segundo o Artigo 1 do Acordo, diz respeito ao valor de transação, isto é, ao “preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8” (custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação, gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação, custo do seguro, etc.). Caso não seja possível a determinação por esse método, o importador poderá utilizar o valor de transação de mercadorias idênticas ou similares vendidas para exportação, para o mesmo país (Brasil) e exportadas no mesmo tempo ou em tempo aproximado da mercadoria objeto de valoração (2º e 3º métodos).

15.4. Os arts. 4º e 5º da Instrução Normativa SRF nº 327, de 9 de maio de 2003, descrevem como deve ser feita a determinação do valor aduaneiro:

Determinação do Valor Aduaneiro

Art. 4º - Na determinação do valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado, serão incluídos os seguintes elementos:

I - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até a chegada aos locais referidos no inciso anterior; e

III - o custo do seguro das mercadorias durante as operações referidas nos incisos I e II.

§ 1º - Quando o transporte for gratuito ou executado pelo próprio importador, o custo de que trata o inciso I deve ser incluído no valor aduaneiro, tomando-se por base os custos normalmente incorridos, na modalidade de transporte utilizada, para o mesmo percurso.

§ 2º - No caso de mercadoria objeto de remessa postal internacional, para determinação do custo que trata o inciso I, será considerado o valor total da tarifa postal até o local de destino no território aduaneiro.

§ 3º - Para os efeitos do inciso II, os gastos relativos à descarga da mercadoria do veículo de transporte internacional no território nacional serão incluídos no valor aduaneiro, independentemente da responsabilidade pelo ônus financeiro e da denominação adotada.

Art. 5º - No valor aduaneiro não serão incluídos os seguintes encargos ou custos, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, na respectiva documentação comprobatória:

I - custos de transporte e seguro, bem assim os gastos associados a esse transporte, incorridos no território aduaneiro, a partir dos locais referidos no inciso I do artigo anterior; e

II - encargos relativos a construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica da mercadoria importada, executadas após a importação. [sem grifo no original]

15.5. Como se vê, desde que estejam destacados do preço total, não estão incluídos no valor aduaneiro os custos de transporte e seguro do porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou ponto de fronteira alfandegado até o destino final do transporte dentro do território nacional.

15.6. Dessa forma, a não inclusão do custo de transporte interno no território nacional implica a não tributação desses valores pela Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, pela Cofins-Importação, pelo Imposto de Importação e pelo IPI vinculado à importação. Além disso, conforme visto anteriormente, também o crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à importação de mercadorias é tomado com base no valor aduaneiro, **o que exclui a participação do valor do frete interno no crédito.**

15.7. De outra parte, como entre as hipóteses de crédito do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não está relacionado o frete interno, em que pese ele seja tributado em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, **não há como admitir que seja descontado crédito em relação a esse frete.**

16. Quanto às despesas com armazenagem, verifica-se expressa previsão de direito a crédito pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, para a Cofins, e pelo inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, para a Contribuição para o PIS/Pasep. Observe-se que se trata de previsão genérica de crédito em relação a despesas com armazenagem, abrangendo tanto armazenagem de mercadorias nacionais quanto de importadas. A única exigência é a constante no § 3º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, vale dizer, a despesa com armazenagem deve ser derivada de aquisição do serviço junto à pessoa jurídica domiciliada no País, o que é o caso. Assim, é possível o desconto de créditos em relação à despesa com armazém-geral.

Conclusão

17. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não é admitido o desconto de créditos em relação ao pagamento de serviços aduaneiros e de frete interno referente ao transporte de mercadoria importada do ponto de fronteira, porto ou aeroporto alfandegado até o estabelecimento da pessoa jurídica no território nacional. É possível o desconto de crédito em relação a despesas com armazenagem do produto importado.

À consideração do Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente
AGATHA DE PAULA LIEBSCHER
Revisora
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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