



Solução de Consulta nº 212 - Cosit

Data 24 de junho de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE. CARREGAMENTO.
DESCARREGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de carregamento e descarregamento não estão incluídos no conceito de frete, e os dispêndios com esses serviços não permitem apuração de créditos da Cofins com base no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional. Lei nº 10.833, de 2003, art 3º, IX.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE. CARREGAMENTO.
DESCARREGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de carregamento e descarregamento não estão incluídos no conceito de frete, e os dispêndios com esses serviços não permitem apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep com base no inciso IX do art. 3º c/c o inciso II do artº 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional. Lei nº 10.833, de 2003, art 3º, IX, e art. 15, II.

Relatório

A pessoa jurídica, qualificada em epígrafe, dirige-se a esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) para formular consulta, na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, objetivando sanar dúvida sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela RFB, especificamente, acerca da interpretação e aplicação de normas relativas à Contribuição para

os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. A consulente sujeita-se à sistemática de incidência não cumulativa das aludidas contribuições sociais e expressa o seu entendimento de que teria direito, na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de descontar créditos calculados em relação a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda quando o ônus for suportado pelo vendedor, de acordo com o inciso IX do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

3. Afirma, ainda, que as atividades de carregamento e descarregamento (ambas com o auxílio de guindaste) dos bens que fabrica e comercializa (conforme descrição da própria consulente: locomotivas, vagões e outros materiais rodantes), por serem essenciais para o alcance do objetivo final do frete, qual seja, a transferência de posse dos referidos bens, comporiam o conceito de frete, bem como o valor deste, para fins do aludido desconto, e conclui a consulta com a seguinte afirmação e requerimento, literalmente transcritos a seguir:

É correto o entendimento de que a contratação do serviço de Carregamento e Descarregamento, é essencial para que se alcance o objetivo final que é a transferência da posse do bem ali comercializado.

Colocando isto, a consulente vem a presença de Vossa Senhoria requerer o aproveitamento dos créditos do PIS e da COFINS, incidentes sobre a contratação do serviço de Carregamento e Descarregamento.

4. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

Fundamentos

5. Preliminarmente, cumpre-se salientar que o instituto da consulta se encontra regulamentado na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a qual trata, dentre outras questões, da legitimidade para formulação de consulta, dos requisitos a serem atendidos, dos seus efeitos, bem como de suas hipóteses de ineficácia.

6. Cabe ressaltar que o objetivo do processo administrativo de 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 a um fato determinado.

7. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre o que foi narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida

quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

8. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins no regime de apuração não cumulativa são disciplinadas pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente. Os créditos decorrentes da não cumulatividade dessas contribuições estão previstos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Dessa forma, o inciso IX do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003, permite a apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o frete na operação de venda, quando suportado pelo vendedor:

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. 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)

9. Do texto legal acima, extrai-se que o crédito em relação ao frete na operação de venda é admitido nos casos do inciso I (revenda) e do inciso II (venda de produtos fabricados ou produzidos) do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, 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.

10. Por outro lado, 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 referida no parágrafo anterior.

11. Conforme se observa, o retrocitado dispositivo legal não estabeleceu conceito próprio de “frete”, o que faz presumir que o termo foi utilizado em sua acepção comum de serviço de transporte por qualquer meio. Nesse contexto, apresentam-se os seguintes conceitos usuais de frete:

a) 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.];

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

(...) [HOUAISS, Antônio; Villar, Mauro de Salles. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.]

12. De outra banda, a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, dispõe que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários:

Lei nº 5.172, de 1966

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

12.1. Dessa forma, estando o conceito de contrato de transporte (frete na mesma acepção) estampado no direito civil, pode-se utilizá-lo como norteador do entendimento do conceito em apreciação:

Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil)

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

13. Ainda convém registrar que na legislação tributária referente ao ISS há a diferenciação entre o serviço de transporte em si e a carga e descarga de bens:

Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

(...)

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

(...)

11 – Serviços de guarda, estacionamento, armazenamento, vigilância e congêneres.

(...)

*11.04 – Armazenamento, depósito, **carga, descarga**, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.*

(...)

*16 – **Serviços de transporte** de natureza municipal.*

14. Isto posto, o serviço de carregamento e descarregamento (guindaste) não está incluído no frete para fins da apuração do crédito previsto no inciso IX do art. 3º c/c o inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

15. Outrossim, 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. Por se estar diante de norma que implica desoneração tributária (redução da contribuição devida), não se pode dar a ela interpretação extensiva, consoante regra de hermenêutica consagrada no art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

16. Saliente-se que a circunstância de o pagamento de um serviço (como o serviço de frete) estar inserido na execução de um contrato global não inviabiliza a apuração de créditos em relação àqueles serviços contemplados na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que os valores relativos a cada serviço estejam expressamente discriminados e sejam razoáveis e proporcionais ante as cláusulas contratuais e as operações efetivamente praticadas.

17. Portanto, conclui-se que os serviços de carregamento e descarregamento não estão incluídos no conceito de frete, e os dispêndios com esses serviços não permitem apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso IX do art. 3º c/c o inciso II do artº 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

Conclusão

18. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que os serviços de carregamento e descarregamento não estão incluídos no conceito de frete, e os dispêndios com esses serviços não permitem apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso IX do art. 3º c/c o inciso II do artº 15 da Lei nº 10.833, de 2003.

Assinado digitalmente

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

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. 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