



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 214 - Cosit

Data 24 de junho de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. LEITE *IN NATURA*. PROGRAMA MAIS LEITE SAUDÁVEL. FRETES PAGOS NA AQUISIÇÃO DE INSUMO SUJEITO AO CRÉDITO PRESUMIDO.

É permitida a apuração do crédito presumido da Cofins estabelecido pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação à aquisição de leite *in natura* utilizado como insumo na produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal relacionados no *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, atendidas as condições previstas na legislação.

Tendo a legislação da Cofins silenciado acerca dos gastos com transporte na aquisição de insumos, esses dispêndios devem integrar o custo de aquisição de tais bens, por aplicação conjugada de princípio preconizado por diversos atos normativos definindo que o custo de aquisição compreende os de transporte até o estabelecimento do adquirente. Fretes pagos na aquisição de insumo sujeito ao crédito presumido, quando pagos pelo comprador, integram o custo de aquisição dos insumos. Neste caso, geram crédito presumido.

A natureza do crédito relativo ao frete pago segue a natureza do crédito proveniente da aquisição do bem transportado.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º, § 3º, IV, e 9º-A; Lei nº 13.137, de 2015, art. 4º; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º e 3º, II; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), art. 289, § 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. LEITE *IN NATURA*. PROGRAMA MAIS LEITE SAUDÁVEL. FRETES PAGOS NA AQUISIÇÃO DE INSUMO SUJEITO AO CRÉDITO PRESUMIDO.

É permitida a apuração do crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep estabelecido pelo art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, em relação à aquisição de leite *in natura* utilizado como insumo na produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal relacionados no *caput* do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, atendidas as condições previstas na legislação.

Tendo a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep silenciado acerca dos gastos com transporte na aquisição de insumos, esses dispêndios devem integrar o custo de aquisição de tais bens, por aplicação conjugada de princípio preconizado por diversos atos normativos definindo que o custo de aquisição compreende os de transporte até o estabelecimento do adquirente. Fretes pagos na aquisição de insumo sujeito ao crédito presumido, quando pagos pelo comprador, integram o custo de aquisição dos insumos. Neste caso, geram crédito presumido.

A natureza do crédito relativo ao frete pago segue a natureza do crédito proveniente da aquisição do bem transportado.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.925, de 2004, arts. 8º, § 3º, IV, e 9º-A; Lei nº 13.137, de 2015, art. 4º; Lei nº 10.637, de 2002, arts. 2º e 3º, II; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º, 3º, II, e 15, II; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), art. 289, § 1º.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

INEFICÁCIA PARCIAL. É ineficaz a consulta em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46 e 52, I; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, arts. 3º, § 2º, IV, e 18, I e II.

Relatório

A interessada em epígrafe formula consulta acerca da possibilidade de descontar créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre o frete pago na aquisição de insumo para produção de laticínios.

2. Informa que industrializa e comercializa produtos tributados à alíquota zero das contribuições, a exemplo do queijo mussarela (NCM 0406.10.10), e produtos tributados à alíquota positiva, como o creme de leite industrial (NCM 0402.21.30); que todos os produtos que industrializa se destinam ao mercado interno; que sua principal matéria prima é o leite *in natura* adquirido principalmente de produtor rural pessoa física; que apura as referidas contribuições pelo regime não cumulativo; e que apura três tipos de créditos relativos às aquisições no mercado interno: crédito vinculado à receita tributada no mercado interno, crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno e crédito presumido da atividade agroindustrial.

3. Aduz que suas dúvidas estão relacionadas ao art. 4º da Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015, que alterou a Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, ou melhor, referem-se ao crédito presumido decorrente da atividade agroindustrial quando a consultante estiver habilitada no "Programa Mais Leite Saudável".

4. Por fim, questiona o seguinte:

“1 — É correto o entendimento que a consultante poderá aproveitar o crédito de PIS/Pasep e COFINS sobre o frete contratado com pessoa jurídica, o qual foi suportado pelo adquirente e integrou o custo de aquisição? Tendo em vista que o Leite In Natura transportado é seu principal insumo.

2 — É correto o entendimento que a alíquota para o PIS/Pasep e COFINS sobre a aquisição desse frete é de acordo com a matéria-prima transportada? Ou seja, se a matéria-prima Leite In Natura permite o aproveitamento do crédito as alíquotas presumidas de 0,825% para o PIS e 3,80% para a COFINS, o frete quando arcado pela consultante e integrando o custo do insumo, também gerará o crédito as alíquotas presumidas?

3 — É correto o entendimento que para o frete sobre a aquisição do leite in natura permitir o direito ao crédito de PIS/Pasep e COFINS deverá constar no CT-e do Transportador (Conhecimento de Transporte Eletrônico) o relacionamento de todas as notas fiscais de compra? Por exemplo, se uma determinada linha possui um fornecedor de leite in natura, o qual resultará em trinta notas fiscais de compra (uma nota fiscal por dia), essas trinta chaves de acesso das notas fiscais de compra deverão constar uma a uma no campo de Documentos Originário do CT-e? Ou constando apenas uma chave de acesso no campo de Documentos Originário e as demais 29 notas fiscais constarem apenas os números no campo Observação, ainda assim permitirá o aproveitamento do crédito sobre esse frete?”

Fundamentos

I – CONSIDERAÇÕES GERAIS

5. 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.

6. 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.

7. 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.

8. 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.

9. 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.

10. Observa-se, de plano, que a pergunta “3” do relatório foi apresentada de forma genérica, desacompanhada de especificação quanto aos dispositivos normativos duvidosos ou obscuros. Tal fato, por si, somente, impede a apreciação dos quesitos *sub lumine*, a teor do disposto no art. 18, inciso II, da IN RFB nº 1.396, de 2013:

“Art. 3º (...)

§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:

(...)

IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

(...)

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...).”

11. Destarte, essa parcela da consulta deve ser considerada ineficaz.
12. Lado outro, em relação às questões “1” e “2”, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade dessa parte da consulta, visto estarem preenchidos os requisitos exigidos para seu conhecimento.
13. Ressalta-se que, o tema analisado nesta solução refere-se apenas ao desconto de **créditos presumidos** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por contribuintes alcançados pelo “Programa Mais Leite Saudável”, relativos às operações de aquisição de leite *in natura* para utilização como insumo na produção dos produtos destinados à alimentação humana ou animal classificados nos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) mencionados no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, com alterações.

II – CRÉDITO PRESUMIDO DO PROGRAMA MAIS LEITE SAUDÁVEL

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

Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004

“Art. 8º As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos in natura de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM); (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite in natura; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

(...)

IV - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A; (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

§ 4º É vedado às pessoas jurídicas de que tratam os incisos I a III do § 1º deste artigo o aproveitamento:

I - do crédito presumido de que trata o caput deste artigo;

II - de crédito em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Art. 9º-A. A pessoa jurídica poderá utilizar o saldo de créditos presumidos de que trata o art. 8º apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite, acumulado até o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º deste artigo ou acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário a partir da referida data, para: (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação aplicável à matéria; ou (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

II - ressarcimento em dinheiro, observada a legislação aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

§ 1º O pedido de compensação ou de ressarcimento do saldo de créditos de que trata o caput acumulado até o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º somente poderá ser efetuado: (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

I - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2010, a partir da data de publicação do ato de que trata o § 8º; (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2011, a partir de 1º de janeiro de 2016; (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

III - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2012, a partir de 1º de janeiro de 2017; (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

IV - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2013, a partir de 1º de janeiro de 2018; (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

V - relativamente aos créditos apurados no período compreendido entre 1º de janeiro de 2014 e o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º, a partir de 1º de janeiro de 2019. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

§ 2º O disposto no caput em relação ao saldo de créditos presumidos apurados na forma do inciso IV do § 3º do art. 8º e acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário a partir da data de publicação do ato de que trata o § 8º deste artigo somente se aplica à pessoa

jurídica regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

(...)

§ 8º Ato do Poder Executivo regulamentará o disposto neste artigo, estabelecendo, entre outros: (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

I - os critérios para aprovação dos projetos de que trata o inciso III do § 3º apresentados pelos interessados; (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

II - a forma de habilitação provisória e definitiva das pessoas jurídicas interessadas; (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

III - a forma de fiscalização da atuação das pessoas jurídicas habilitadas. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

(...).”

Decreto nº 8.533, de 30 de setembro de 2015

“Art. 1º Fica instituído o Programa Mais Leite Saudável, que objetiva incentivar a realização de investimentos destinados a auxiliar produtores rurais de leite no desenvolvimento da qualidade e da produtividade de sua atividade, conforme estabelecido neste Decreto.

CAPÍTULO I

DOS BENEFÍCIOS DO PROGRAMA MAIS LEITE SAUDÁVEL

Art. 2º O Programa Mais Leite Saudável permite à pessoa jurídica beneficiária a apuração de créditos presumidos da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins na forma prevista no inciso I do parágrafo único do art. 4º e sua utilização na forma prevista no art. 6º.

Art. 3º É beneficiária do Programa Mais Leite Saudável a pessoa jurídica que tenha projeto aprovado para realização dos investimentos a que se refere o art. 1º e que seja habilitada na forma prevista no Capítulo V.

Seção I

Da apuração de créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição de leite in natura

Art. 4º A pessoa jurídica, inclusive cooperativa, poderá descontar créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição de leite in natura utilizado como insumo, conforme disposto no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, na produção de produtos destinados à alimentação humana ou animal classificados nos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM mencionados no caput do art. 8º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

Parágrafo único. Os créditos presumidos de que trata o caput serão apurados mediante aplicação dos seguintes percentuais das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente:

I - cinquenta por cento da alíquota prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e da alíquota prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, para o leite in natura adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, no Programa Mais Leite Saudável;

*II - vinte por cento da alíquota prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e da alíquota prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, para o leite in natura adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, não habilitada no Programa Mais Leite Saudável.
(...).”*

Instrução Normativa RFB nº 1.590, de 05 de novembro de 2015

“Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a aplicação do art. 9º-A da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, no âmbito do Programa Mais Leite Saudável, instituído pelo Decreto nº 8.533, de 30 de setembro de 2015.

Art. 2º As disposições desta Instrução Normativa relativas à apuração de créditos presumidos apurados na forma prevista nos arts. 8º, 9º, 9º-A e 15 da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, constituem regras especiais em relação à Instrução Normativa SRF nº 660, de 17 de julho de 2006.

(...)

Art. 27. As pessoas jurídicas que apurarem o crédito presumido de que trata o Capítulo I deverão apurar e registrar, de forma segregada, discriminados em função da natureza e origem, os créditos:

I - de que tratam o art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, observadas, no que couber, as disposições dos seus §§ 8º e 9º, o art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, observadas, no que couber, as disposições dos seus §§ 8º e 9º, e os arts. 15 e 17 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; e

II - presumidos previstos na legislação de regência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

(...).”

15. Ou seja, em brevíssimo resumo, a partir de outubro de 2015 (Art. 26, VI, da Lei nº 13.137, de 2015), ficou estipulado que o percentual de crédito presumido ao qual a pessoa jurídica habilitada no Programa Mais Leite Saudável tem direito é de 0,825% (oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento) e 3,8% (três inteiros e oito décimos por cento), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, sobre as aquisições de leite *in natura* de produtor ou de outra pessoa jurídica, desde que cumpridas as exigências impostas pela legislação.

III – CRÉDITO SOBRE O FRETE NA AQUISIÇÃO DE LEITE *IN NATURA*

16. Os comandos legais para desconto de créditos sobre insumo e frete sobre a venda estão abaixo copiados (grifou-se)

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002

“Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...)

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)

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada 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;

(...).”

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003

“Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

(...)

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.

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada 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;

(...)

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)

(...).”

17. Como se percebe, no que toca ao frete pago pelo adquirente na compra de insumos para produção, não existe previsão legal específica para o cálculo de créditos da não cumulatividade. Assim, em princípio, poderia a consulente apurar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos sobre os gastos com frete somente quando estes se referissem a serviço de transporte prestado na operação de venda e desde que atendidos os requisitos citados.

18. Contudo, se verifica que os incisos I e II dos artigos 3^{os} das leis em apreço, reproduzidos no item 16 acima, prevêm a hipótese de cálculo de créditos das supracitadas contribuições na compra de bens adquiridos utilizados como insumo, haja vista que em tais operações, de acordo com o artigo 289 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999), o valor do frete integra o custo de aquisição dos bens, de maneira que o pagamento de frete vinculado à compra de produtos destinados à revenda ou ao uso como insumo também confere direito a crédito de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos.

“Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

(...).”

19. Note-se que, embora o parágrafo 1º do dispositivo transcrito não faça alusão à matérias-primas (insumos), prevalece na Receita Federal do Brasil o entendimento de que a regra se estende à aquisição de bens utilizados como insumo. Tal posição foi expressa recentemente no Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de dezembro de 2018, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (< <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

20. Os trechos do mencionado Parecer Normativo relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

“Parecer Normativo Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018

Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

(...)

13. DO VALOR BASE PARA CÁLCULO DO MONTANTE DO CRÉDITO

155. Outro assunto que também merece destaque é o valor a ser considerado no cálculo do montante do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referente à aquisição de insumos a ser apurado pela pessoa jurídica beneficiária.

156. O § 1º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, estabelecem que, no caso de aquisição de insumos, o “crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota” modal das contribuições “sobre o valor: I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês”. E a Secretaria da Receita Federal do Brasil, desde há muito, tem interpretado que o valor-base do cálculo do montante do crédito é o custo de aquisição do bem conforme definido contabilmente, salvo exceções previstas na legislação tributária.

157. Nesse sentido, limitando a análise aos itens qualificáveis como insumo, verifica-se que a NBC TG 16 (R1), do Conselho Federal de Contabilidade estabelece que:

“11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.” (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.273, de 31 de outubro de 2010)

158. Assim, após a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 (que adequou a legislação tributária federal à legislação societária e às normas contábeis)⁷, estão incluídos no custo de aquisição dos insumos geradores de créditos das contribuições, entre outros, os seguintes dispêndios suportados pelo adquirente:

- a) preço de compra do bem;
- b) transporte do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;
- c) seguro do local de disponibilização pelo vendedor até o estabelecimento do adquirente;
- d) manuseio no processo de entrega/recebimento do bem adquirido (se for contratada diretamente a pessoa física incide a vedação de creditamento estabelecida pelo inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003);
- e) outros itens diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados;
- f) tributos não recuperáveis.

159. Fixadas essas premissas, dois apontamentos acerca do cálculo do montante apurável de créditos com base no custo de aquisição de insumos são muito importantes.

160. A uma, deve-se salientar que o crédito é apurado em relação ao item adquirido, tendo como valor-base para cálculo de seu montante o custo de aquisição do item. Daí resulta que o primeiro e inafastável requisito é verificar se o bem adquirido se enquadra como insumo gerador de crédito das contribuições, e que:

- a) se for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição poderão ser incluídos no valor-base para cálculo do montante do crédito, salvo se houver alguma vedação à inclusão;
- b) ao revés, se não for permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, os itens integrantes de seu custo de aquisição também não permitirão a apuração de créditos, sequer indiretamente.

21. Resta claro que, o frete na aquisição de bens, quando contratado com pessoa jurídica e suportado pelo adquirente dos bens, pode, em princípio, gerar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de vez que, nessa situação, ele integra o valor de aquisição

daqueles. O crédito apurado sobre os valores pagos a título de frete nas aquisições decorre, no caso, da técnica contábil e fiscal que integra tais despesas ao custo de aquisição do bem.

22. Tratando-se de valor que integra o custo de aquisição, a possibilidade de apropriação de crédito calculado sobre o gasto com frete deve ser determinada em função da possibilidade ou não de apropriação de crédito em relação aos bens transportados, ou seja, nem todo gasto com frete é capaz de gerar crédito a ser deduzido na apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, mas somente o frete pago nas aquisições de insumos ou mercadorias passíveis também de creditamento.

23. No caso sob análise, o frete advém de aquisições de leite *in natura* (insumo), que compõem a base do crédito presumido. Essas aquisições, em princípio, não dão direito ao chamado crédito básico, uma vez que foram adquiridas de pessoas físicas ou estão submetidas ao regime de suspensão. Entretanto, estas compras permitem o cálculo de crédito presumido no percentual de 50% das alíquotas do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, nos termos do disposto no art. 8º, § 3º, IV, da Lei nº 10.925, de 2004, com alterações.

24. Assim sendo, como a possibilidade de creditamento dos valores despendidos com frete só é possível por ele integrar o custo de aquisição do bem, entende-se que o cálculo desses créditos deva se dar da mesma forma como ocorre o cálculo do crédito do insumo. Ou seja, no caso do transporte de produtos sujeitos ao crédito presumido, os créditos correspondentes ao frete são alocados também para esse tipo de crédito.

25. Mais uma vez, a natureza do crédito relativo ao frete pago segue a natureza do crédito proveniente da aquisição do bem transportado. Em outras palavras, se este último, de acordo com a lei, é crédito presumido, também o será o primeiro.

Conclusão

26. No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a partir de outubro de 2015, a pessoa jurídica produtora de laticínios e habilitada no Programa Mais Leite Saudável, pode descontar créditos presumidos em relação aos dispêndios relativos ao custo de aquisição de leite *in natura*, incluindo-se o seu frete, para utilização como insumo na produção dos produtos destinados à alimentação humana ou animal classificados nos códigos da NCM mencionados no art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004, com alterações.

27. O percentual de crédito presumido ao qual tem direito é de 0,825% (oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento) e 3,8% (três inteiros e oito décimos por cento), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, sobre o custo de aquisição de leite *in natura* de produtor ou de outra pessoa jurídica, desde que cumpridas as exigências impostas pela legislação.

28. Em relação à pergunta “3” do relatório, em vista do enquadramento no inciso I do art. 52 do Decreto nº 70.235, de 1972, e nos incisos I e II do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, deve ser declarada a ineficácia da consulta, pelo que não surtirá nenhum dos efeitos que lhe seriam legalmente pertinentes nesse ponto.

Assinado digitalmente

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

Assinado digitalmente

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

De acordo. Encaminhe-se à Cotri.

Assinado digitalmente

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF04

Assinado digitalmente

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

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 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