



---

## Solução de Consulta nº 265 - Cosit

**Data** 24 de setembro de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.**

**FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.**

É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação ao frete na aquisição de insumos com suspensão, não incidência, alíquota zero ou isenção da contribuição para a elaboração de produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição.

É possível a apropriação de créditos da Cofins em relação ao frete na aquisição de insumos que foram adquiridos com isenção para serem utilizados na elaboração de produtos sujeitos ao pagamento da contribuição.

**FRETE NA VENDA DE MERCADORIAS NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE.**

É possível apurar créditos em relação aos gastos com frete na operação de venda de produtos beneficiados com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Cofins, desde que suportados pelo vendedor, ressalvada a vedação quanto a produtos sujeitos à tributação concentrada ou à substituição tributária.

**INSUMO. "LEITE *IN NATURA*. POSSIBILIDADE.**

O leite *in natura* adquirido que não esteja sujeito ao microrregime estabelecido nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, e que seja utilizado como insumo na produção de "caramelos" (NCM 1806.32.20), pode gerar créditos básicos da Cofins, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

**PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 227, DE 12 DE MAIO DE 2017; À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 498, DE 10 DE OUTUBRO DE 2017; E AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05 DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Lei nº 10.925, de 2004, arts. 1º, XI, 8º e 9º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO.

É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação ao frete na aquisição de insumos com suspensão, não incidência, alíquota zero ou isenção da contribuição para a elaboração de produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição.

É possível a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação ao frete na aquisição de insumos que foram adquiridos com isenção para serem utilizados na elaboração de produtos sujeitos ao pagamento da contribuição.

FRETE NA VENDA DE MERCADORIAS NÃO SUJEITAS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE.

É possível apurar créditos em relação aos gastos com frete na operação de venda de produtos beneficiados com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que suportados pelo vendedor, ressalvada a vedação quanto a produtos sujeitos à tributação concentrada ou à substituição tributária.

INSUMO. LEITE *IN NATURA*. POSSIBILIDADE.

O leite *in natura* adquirido que não esteja sujeito ao microrregime estabelecido nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, e que seja utilizado como insumo na produção de “caramelos” (NCM 1806.32.20), pode gerar créditos básicos da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002.

**PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 227, DE 12 DE MAIO DE 2017; À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 498, DE 10 DE OUTUBRO DE 2017; E AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 05 DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, arts. 3º e 15, II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Lei nº 10.925, de 2004, arts. 1º, XI, 8º e 9º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

CONSULTA PARCIALMENTE INEFICAZ.

É ineficaz a consulta quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir.

**Dispositivos Legais:** art. 18, XI, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

## Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, informando que é tributada pelo lucro real e que se dedica à fabricação de balas (confeitos) e semelhantes, apresenta consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, atualmente disciplinada pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. A interessada relata que a totalidade de suas receitas é tributada pelo regime não cumulativo das contribuições sociais em comento, com exceção das receitas oriundas de exportações e vendas para a Zona Franca de Manaus.

3. Aduz que, apesar da não cumulatividade, não se apropria dos créditos das contribuições sobre os seguintes itens: (a) dos valores dos fretes na aquisição e venda de mercadorias não sujeitas à Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins; (b) materiais de manutenção ligados ao processo produtivo; e (c) aquisição de leite *in natura*.

4. Argumenta que constatou que a legislação permite a utilização desses créditos, explanando através de citação do art. 3º, II e IX, da Lei nº 10.833, de 2003; art. 1º, XI, da Lei nº 10.925, de 2004; e de Solução de Consulta exaradas por esta Coordenação de Tributação.

5. Afirma ter as seguintes despesas e deseja saber se elas podem gerar créditos básicos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins):

5.1. frete na aquisição de insumos não sujeitos ao pagamento das contribuições e na venda de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições;

5.2. aquisição de materiais de manutenção ligados ao processo produtivo; e

5.3. aquisição de leite *in natura* (o qual assevera ser insumo) para feitura de “caramelos” (NCM 1806.32.20).

6. É o relatório, em apertada síntese.

## Fundamentos

### CONSIDERAÇÕES GERAIS

7. Preliminarmente, assinala-se que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, relativa aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), é o instrumento de que se utiliza o sujeito passivo para dirimir dúvidas no que concerne à interpretação da legislação tributária, subordinando-se ao disposto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº

9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, regulamentados pela IN RFB nº 1.396, de 2013.

8. A consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar a realidade dos fatos.

9. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta pode ser conhecida, ressalvando que neste decisório, em nenhuma ocasião, se examinará matéria relativa à compra ou à venda de produto sujeito a tributação concentrada (monofásica), dado que a consulente não se referiu a este. Passa-se à análise do mérito.

#### FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

10. A primeira parte da pergunta 5.1 trata da possibilidade de apropriação e de utilização de créditos inerentes ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes de serviços de transporte (frete) cuja aquisição de insumos não está sujeita ao pagamento dessas contribuições por parte da pessoa jurídica adquirente.

11. Acerca das regras para apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em relação à aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento desses tributos, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 227, de 12 de maio de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de maio de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

11.1. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

##### **Solução de Consulta Cosit nº 227, de 2017**

##### **Fundamentos**

[...]

9. A primeira parte do texto do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833, de 2003 (*da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição*) refere-se a bens ou serviços que são objetos de uma operação ocorrida na etapa imediatamente anterior da cadeia econômica e que não foi alcançada pelo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ou seja, refere-se a bens ou serviços que, ao serem fornecidos por uma pessoa jurídica para outra, geram, para a primeira dessas pessoas (o fornecedor), receitas que não se sujeitam ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

9.1. Como o não pagamento das contribuições abrange as hipóteses de não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, esse texto legal determina que, nessas situações, como regra geral, a aquisição dos bens ou serviços decorrentes dessas operações não gera direito à apropriação de créditos da

Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens.

10. A segunda parte desse dispositivo (*inclusive no caso de isenção, esse último [...] pela contribuição*) destaca que a isenção é uma dessas operações de fornecimento não sujeitas ao pagamento das contribuições e determina que, nos casos de aquisição de bens ou serviços cuja operação foi contemplada com isenção das contribuições (apenas neles), a regra geral de não apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica restrita às situações em que os bens ou serviços fornecidos sejam:

a) revendidos (em qualquer hipótese); ou

b) utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com isenção dessas contribuições.

10.1 Assim, a *contrario sensu*, a vedação à apropriação de créditos da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins em caso de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não se aplica às situações em que bens e serviços sejam adquiridos com isenção e, posteriormente sejam utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações sujeitas ao pagamento da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins.

11. Sistematizando o que foi dito anteriormente, tem-se que é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas situações em que bens e serviços são adquiridos em operações beneficiadas:

a) com não incidência, incidência com alíquota zero ou com suspensão das contribuições;

b) com isenção das contribuições e posteriormente:

b.1) revendidos; ou

b.2) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento das contribuições.

12. Como a consulente adquire os insumos da produção da soja sob alíquota zero, isenção ou não incidência da contribuição e vende toda essa produção para uma empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, e, nos termos do art. 5º, III, da Lei nº 10.637/2002, e do art. 6º, III, da Lei nº 10.833/2003, as receitas decorrentes dessa venda não se sujeitam à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conclui-se que, nesse caso, a aquisição de bens e serviços utilizados como insumo dessa soja e adquiridos em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição não gera direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep, nos termos do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

[...] [grifos do original]

12. É cediço que o frete do bem (no caso, insumo) adquirido, em regra, integra o custo de aquisição deste. Quando permitido o creditamento em relação ao bem adquirido, o custo de seu transporte, incluído no seu valor de aquisição, servirá, indiretamente, de base de apuração do valor do crédito. Entretanto, quando vedado o creditamento em relação ao insumo adquirido, também não haverá, sequer indiretamente, tal direito em relação aos dispêndios com seu transporte.

13. Para corroborar o acima exposto, transcreve-se abaixo trechos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, emitido em função da publicação do Acórdão decorrente do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) do Recurso Especial (REsp) 1.221.170/PR, onde o conceito de insumo foi alargado. Este Parecer tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria, nos termos do art. 8º da IN RFB nº 1.396, de 2013.

**Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018**

**II. ALGUMAS APLICAÇÕES ESPECÍFICAS DO CONCEITO DEFINIDO NO RESP  
1.221.170/PR**

[...]

**13. DO VALOR DA BASE DE CÁLCULO DO MONTANTE DE CRÉDITOS**

[...]

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)<sup>7</sup>, 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.

[...] [grifos nossos]

14. Trazendo acima exposto para o caso concreto consultado, tem-se que:

14.1. na situação em que os insumos sejam adquiridos com suspensão, não-incidência ou alíquota zero das contribuições, é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação ao frete desta aquisição;

14.2. na situação em que os insumos sejam adquiridos com isenção para a elaboração de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições, também é vedada a apropriação de créditos das contribuições em tela; e

14.3. na situação em que os insumos sejam adquiridos com isenção e posteriormente utilizados na elaboração de produtos sujeitos ao pagamento das contribuições, permite-se o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação ao frete desta aquisição.

#### FRETE NA VENDA DE PRODUTOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES

15. Já em relação ao frete na venda de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições (segunda parte do questionamento 5.1), o tema foi tratado na Solução de Consulta Cosit nº 498, de 10 de outubro de 2017, publicada no DOU de 23 de outubro de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

15.1. Os trechos da mencionada Solução de Consulta pertinentes para a elucidação da matéria estão transcritos abaixo:

##### **Solução de Consulta Cosit nº 498, de 2017**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Desde que preenchidas as condições legais exigidas, permite-se a apuração de créditos relativos a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, vinculados à revenda de produtos beneficiados com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Cofins, quando o ônus for suportado pelo vendedor, no âmbito do regime não cumulativo de cobrança desse tributo.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, incisos I, II e IX, e §§ 2º e 3º; Lei nº 11.033, de 2004, art. 17.

[...]

##### **Fundamentos**

[...]

9. Depreende-se que, nos termos do art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, é admitido o crédito relativo [...] ao frete na operação de venda, nos casos do inciso I (revenda) e do inciso II (venda de produtos fabricados ou produzidos) daquele mesmo artigo.

10. Verifica-se que as exceções da revenda mencionadas no inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, só alcançam os produtos submetidos à substituição tributária e à tributação concentrada. Segue-se não haver restrição à apuração do crédito quando da revenda de produtos com alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência da Cofins. Logo, nada obsta a que seja descontado crédito relativo a [...] frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, no tocante a produtos sujeitos a alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência daquele tributo, como se demonstrará abaixo.

11. Recorde-se que a Solução de Divergência Cosit nº 2, de 13 de janeiro de 2017 (com ementa publicada no Diário Oficial da União de 18 de janeiro seguinte, Seção 1, pág. 14), dotada de força vinculante (art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013) abordou, de maneira didática, a questão em comento, ainda que incidentemente, nestes excertos:

9. Conforme se observa, o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, alberga duas modalidades distintas de creditamento no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quais sejam: a) sobre dispêndios com armazenagem; e b) sobre dispêndios com frete na operação de venda. Conquanto a divergência interpretativa refira-se apenas à modalidade de creditamento relativa aos dispêndios com frete na operação de venda, cumpre analisar as regras aplicáveis às duas modalidades de creditamento porque a interpretação do inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é aplicável a ambas.

10. 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 ao frete suportado pelo vendedor “nos casos dos incisos I e II” do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Ora, a menção a tais “casos” é expressa e não pode ser ignorada na interpretação do dispositivo analisado.

11. E quais “casos” são esses a que faz menção o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003? Considerando que todos os incisos do caput 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. Consequentemente, nos “casos” em que os preceptivos em voga não permitem creditamento (exceções), também não haverá creditamento com base no inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

12. Assim, a identificação das hipóteses de creditamento permitidas pelo inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, depende, por expressa disposição, da identificação das hipóteses de

creditamento permitidas pelos incisos I e II do caput do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

[...]

16. Considerando os dispositivos transcritos nos parágrafos 13 a 15, constata-se que:

a) o inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permite creditamento em relação a bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, e veda creditamento 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;

b) o inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permite creditamento em relação a bens adquiridos para revenda e veda creditamento em relação a:

b.1) mercadorias em relação às quais as contribuições tenham sido exigidas anteriormente em razão de substituição tributária (inciso III do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003);

b.2) produtos sujeitos anteriormente à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições (§ 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003), exceto no caso em que pessoa jurídica produtora ou fabricante de tais produtos os adquira para revenda de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses mesmos produtos (§ 2º do art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008); e

b.3) álcool, inclusive para fins carburantes (§ 1º-A do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003), exceto no caso em que a pessoa jurídica produtora ou importadora de álcool, inclusive para fins carburantes, o adquira para revenda de outra pessoa jurídica produtora ou importadora do mesmo produto.

17. Assim, identificadas as hipóteses em que os incisos I e II do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, permitem e vedam creditamento, e considerando a premissa fixada no parágrafo 11 acerca da relação de dependência entre os dispositivos, conclui-se que, atualmente, o inciso IX do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

*i)* permite creditamento em relação à armazenagem de mercadorias (inciso (sic) IX, primeira parte) destinadas à venda:

*i.1)* produzidas ou fabricadas pela própria pessoa jurídica (inciso II);  
ou

*i.2)* adquiridas para revenda, exceto em relação às vedações citadas nos itens b.1, b.2 e b.3 do parágrafo 16 (inciso I)

*ii)* permite creditamento em relação ao frete suportado pelo vendedor na operação de venda de produtos (inciso IX, segunda parte):

*ii.1)* produzidos ou fabricados pela pessoa jurídica (inciso II); ou

ii.2) adquiridos para revenda, exceto em relação às vedações citadas nos itens b.1, b.2 e b.3 do parágrafo 16 (inciso I).

17.2. Veja-se que também aqui a conjugação da segunda parte do inciso IX (“frete na operação de venda”) com o inciso II (“bens ... utilizados como insumo .... na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”) do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (item ii.1), demanda interpretação. Considerando que a segunda parte do inciso IX do caput do art. 3º menciona “operação de venda”, e considerando que insumos não são diretamente vendidos, mas antes utilizados em processos de produção, a remissão do dispositivo ao inciso II do caput do art. 3º alcança apenas a “produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, ou seja, apenas os produtos produzidos pela própria pessoa jurídica que suporta os ônus do frete.

12. Ademais, cumpre assinalar que a legislação acima colacionada não estabelece como pré-requisito ao creditamento que a venda seja tributada. Sucede que a vedação referente à não tributação não é relativa à venda, mas sim no tocante à aquisição em relação à qual será tomado o crédito, por força do supratranscrito inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º. (omissis)

[...]

§ 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)

13. Neste sentido, veja-se o disposto no art. 17 da precitada Lei nº 11.033, de 2004:

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

14. Ora, visto que as vendas realizadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da Cofins não impedem a manutenção dos créditos, segue-se que, desde que observadas as condições legais exigidas, é possível, na espécie, a apuração de créditos relativos a armazenagem e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, vinculados a vendas beneficiadas com aquelas espécies de desoneração tributária, mesmo porque referidos dispêndios são normalmente tributados na etapa anterior da cadeia de comercialização.

16. Ante o exposto, conclui-se que é possível apurar créditos em relação aos gastos com frete na operação de venda de produtos beneficiados com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, desde que suportados pelo vendedor, ressalvada a vedação de creditamento de produtos sujeitos à tributação concentrada ou à substituição tributária.

**AQUISIÇÃO DO LEITE *IN NATURA* PARA A INDUSTRIALIZAÇÃO DE CAMELOS**

17. De início, ressalta-se que não se analisará a tributação do leite fluido pasteurizado ou industrializado contida no art. 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, com alterações, que tem reduzida a 0 (zero) a alíquota das contribuições quando destinado ao consumo humano ou utilizado na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano, mas sim, se fará uma explanação da tributação do “leite in natura”.

18. Os arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, com alterações, versam sobre o tópico em tela:

#### **Lei nº 10.925, 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)

[...]

Art. 9º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins **fica suspensa** no caso de venda: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

19. Da leitura atenta dos dispositivos logo acima, verifica-se que a venda de leite *in natura* para a consulente produzir “caramelos” (código 1806.32.20 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM) **não** ocorre com suspensão das referenciadas contribuições, pois o produto produzido não se enquadra em nenhuma das hipóteses do art. 8º da Lei nº 10.925, de 2004. Por conseguinte, não é possível à consulente apurar créditos presumidos nesta situação.

20. De outra banda, o leite *in natura* adquirido que não esteja sujeito ao microrregime estabelecido nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, e utilizado como insumo na produção de “caramelos” (NCM 1806.32.20), pode gerar créditos básicos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos dos arts. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e da Lei nº 10.637, de 2002.

#### AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DE MANUTENÇÃO LIGADOS AO PROCESSO PRODUTIVO

21. No que tange às despesas com a aquisição de materiais de manutenção, a consulente não descreve os tipos de materiais de manutenção que ela aduz são ligados ao processo produtivo. Não especifica, a título de exemplo, se são materiais utilizados na manutenção periódica e substituição de partes de ativos imobilizados da pessoa jurídica, tampouco se são bens de pequeno valor ou de vida útil inferior a um ano, nem se são dispêndios com inspeções regulares.

21.1. A natureza do bem e da operação pode resultar em diferentes formas de incidência ou em não incidência das contribuições em tela, porquanto se faz necessária a especificação da hipótese a que se referir.

21.2. Nesse sentido, a consulta é considerada ineficaz em relação ao questionamento 5.2, nos termos do art. 18, XI, da IN RFB nº 1.396, de 2013, *in verbis*:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

[...]

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

## Conclusão

22. Diante de todo o exposto, responde-se à consulente que:

22.1. É vedada a apropriação de créditos da Cofins e da Contribuição para o

PIS/Pasep em relação ao frete na aquisição de insumos com suspensão, não-incidência, alíquota zero ou isenção das contribuições para a elaboração de produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições;

22.2. Na situação em que os insumos sejam adquiridos com isenção para serem utilizados na elaboração de produtos sujeitos ao pagamento das contribuições, permite-se o creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação ao frete desta aquisição;

22.3. É possível apurar créditos em relação aos gastos com frete na operação de venda de produtos beneficiados com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições, desde que suportados pelo vendedor. Ressalva-se, nesse caso, a vedação de creditamento de produtos sujeitos à tributação concentrada ou à substituição tributária;

22.4. O leite *in natura* adquirido que não esteja sujeito ao microrregime estabelecido nos arts. 8º e 9º da Lei nº 10.925, de 2004, e que seja utilizado como insumo na produção de “caramelos” (NCM 1806.32.20), pode gerar créditos básicos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos dos arts. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 2003, e da Lei nº 10.637, de 2002; e

22.5. É considerada ineficaz a consulta quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, consoante art. 18, XI, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

*Assinado digitalmente*

FABIO BIGARELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à 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. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à interessada.

*Assinado digitalmente*

**FERNANDO MOMBELLI**

**Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil**

**Coordenador-Geral da Cosit**