



Solução de Consulta nº 226 - Cosit

Data 20 de agosto de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES.

REFORMA PARCIALMENTE A SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF 5ª RF Nº 79, DE 2004, EM RAZÃO DO ENTENDIMENTO ADOTADO NA SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 2, DE 2011.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica, bem como dos estabelecimentos industriais desta pessoa jurídica para seus próprios estabelecimentos comerciais, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II e IX; IN SRF nº 404, de 2004, art. 8º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES.

REFORMA PARCIALMENTE A SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF 5ª RF Nº 79, DE 2004, EM RAZÃO DO ENTENDIMENTO ADOTADO NA SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 2, DE 2011.

Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica, bem como dos estabelecimentos industriais desta pessoa jurídica para seus próprios estabelecimentos comerciais, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º, IX, e 15; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66.

Relatório

Em 17 de agosto de 2004 a empresa protocolou consulta de interpretação à legislação tributária e formulou diversos questionamentos.

2. Em 9 de dezembro de 2004 foi proferida pela Superintendência Regional da 5ª Região Fiscal (SRRF05) a Solução de Consulta nº 79.

3. Parte da matéria consultada à época, a saber, a possibilidade de apurar créditos referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre o serviço de transporte (frete) de insumos entre estabelecimentos da própria empresa para serem utilizados no processo produtivo, posteriormente foi objeto da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 24 de janeiro de 2011.

Fundamentos

4. A Coordenação Geral de Tributação, ao apreciar a matéria em sede de divergência, emitiu a Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2011, que apresenta, em síntese, a seguinte fundamentação:

...

“9. Consultada a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com as alterações posteriores, que instituiu o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, constata-se que o legislador elegeu como base de cálculo **para a apuração de créditos**, o valor **dos bens adquiridos para revenda** e dos **bens e serviços, utilizados como insumo** na prestação de serviços e **na produção ou fabricação de bens destinados à venda**, conforme disposições contidas no art. 3º, **caput**, e em seus incisos I e II, a seguir transcritos:

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:

(...)

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;

(...)

9.1. A citada lei foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, que em seu art. 66, assim estabelece:

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

(...)

10. Com o advento da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que criou o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o legislador, além de permitir a apuração de créditos calculados sobre o valor dos bens adquiridos para revenda e dos bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens destinados à venda, passou a admitir também o aproveitamento de créditos sobre o valor do gasto efetuado com a armazenagem de mercadoria e frete, **na operação de venda**, quando o ônus for suportado pela própria empresa vendedora, conforme estabelece em seu art. 3º, **caput**, e incisos I, II e IX, que assim dispõem:

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:

(...)

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;

(...)

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

(...)

10.1. A referida Lei foi regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, que em seu art. 8º, assim dispõe:

Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

(...)

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

§ 4º Para os efeitos da alínea 'b' do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II – utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

(...)

11. O art. 15 da citada Lei nº 10.833, de 2003, estendeu o benefício previsto no inciso IX do citado art. 3º acima transcrito também para as pessoas jurídicas enquadradas no regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep. Conforme já visto, trata-se do direito de apuração de crédito calculado sobre despesas com armazenagem de mercadorias e frete pago ou creditado a pessoa jurídica domiciliada no País, **na operação de venda**. Veja-se o que dispõe o citado art. 15:

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 nos incisos I e II do § 3º do art. 1º, nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º, incisos II e III, 10 e 11 do art. 3º, nos §§ 3º e 4º do art. 6º, e nos arts. 7º, 8º, 10, incisos XI a XIV, e 13.

12. Observe-se que os dispositivos transcritos nos itens 9, 9.1, 10, e 10.1 definem da mesma forma insumos, tanto no caso da prestação de serviços, como na fabricação de bens destinados à venda.

13. Na definição de insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda foram excluídos quaisquer serviços e bens que não sofram alterações, tais como: consumo, desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas em função da ação diretamente exercida sobre o bem ou produto que está sendo fabricado ou da utilização na prestação de serviços. Foram também excluídos os bens que estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica.

13.1. A ressalva contida no final do item anterior justifica-se pelo fato de que, se estiverem no ativo imobilizado, as partes e peças utilizadas deixarão de ser consideradas insumos e poderão gerar créditos decorrentes de depreciação futura. É o que prevê a Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso VI, combinado com o seu § 1º inciso III, e a Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso VI, combinado com o seu § 1º inciso III, regulamentados, respectivamente, pelo art. 66, inciso III, alínea “a”, da IN SRF nº 247, de 2002, e pelo art. 8º, inciso III, alínea “a”, da IN SRF nº 404, de 2004.

14. Portanto, claro está que tanto bens como serviços podem ser classificados como insumos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. No que tange a bens, consideram-se insumos aqueles adquiridos de pessoas jurídicas, não incorporados ao ativo imobilizado da empresa adquirente, que sofram alterações de suas propriedades (por exemplo: consumo, desgaste, dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas), em razão de ação direta sobre o produto elaborado. Em relação aos serviços prestados por pessoa jurídica são considerados insumos, os bens e serviços aplicados ou consumidos na própria prestação de serviços.

15. Para melhor compreensão da matéria em análise, é preciso lembrar que, quando o legislador admitiu a possibilidade de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a serem deduzidos dos valores apurados mensalmente dessas contribuições, **nos casos em que não se referem a insumos consumidos ou aplicados na produção de bens e produtos destinados à venda ou na prestação de serviços**, ele o fez de forma expressa, a exemplo dos créditos oriundos de gastos efetuados com: **a)** combustíveis e lubrificantes; **b)** energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; **c)** aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pago a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa **d)** valor das contraprestações 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); **e)** edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresas; **f) armazenagem de mercadorias e frete na operação de venda**; e **g)** vale-transporte, vale refeição ou alimentação e fardamento ou uniforme fornecido a empregados de pessoa jurídica que explore atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção (arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003).

16. Após a análise do mérito do pleito defendido pela recorrente em seu recurso especial, conclui-se que ela pretende ver reconhecido o direito de apurar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre os valores das despesas realizadas com fretes contratados **para o transporte de produtos ainda em fase de elaboração entre seus estabelecimentos industriais visando à conclusão desses bens e também na distribuição dos produtos acabados para os pontos de comercialização dos mesmos**. Como se vê, referida operação refere-se a frete empregado no transporte interno de produtos inacabados e de produtos acabados que são levados aos estabelecimentos de vendas da mesma empresa. Logo, não se tratando de despesas com fretes utilizados no transporte de insumos adquiridos para fabricação de bens destinados à venda e nem de fretes nas operações de vendas desses bens diretamente ao adquirente (comprador), referidas despesas não geram direito à apuração de créditos a serem descontados das mencionadas contribuições.

17. Assim sendo, chega-se à conclusão de que as despesas realizadas com fretes utilizados no transporte interno de produtos em elaboração e de produtos acabados entre os estabelecimentos industriais e os centros distribuidores da mesma empresa, com a finalidade de colocar referidos bens mais próximos de seus clientes (compradores), não geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Isto porque tais despesas não se enquadram como despesas de fretes realizados em operação de venda”.

5. Vê-se, portanto, que a Coordenação-Geral de Tributação ao apreciar a matéria em sede de divergência adotou entendimento diverso do esposado na Solução de Consulta SRRF05 nº 79, de 2004, estabelecendo taxativamente que *“os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, ainda que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tal vedação decorre do fato que estas despesas não se constituem em insumos utilizados na produção de bens destinados à venda e nem se referem a fretes na operação de venda de mercadorias.”* Não subsiste, pois, o entendimento expresso na Solução de Consulta SRRF05 nº 79, de 2004, no sentido de que, no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, geram direito ao crédito os pagamentos pelo serviço de transporte (adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País) de insumos, de um estabelecimento a outro da mesma

pessoa jurídica, sendo esse deslocamento necessário à inserção desse insumo no processo produtivo desenvolvido no estabelecimento de destino.

Conclusão

6. Diante do exposto e das conclusões da Solução de Divergência Cosit nº 2, de 2011, reforma-se a Solução de Consulta SRRF05 nº 79, de 2004, alterando-se o entendimento expresso naquele ato, respondendo-se à interessada que os valores das despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica, bem como dos estabelecimentos industriais desta pessoa jurídica para seus próprios estabelecimentos comerciais, ainda que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tal vedação decorre do fato de que estas despesas não se constituem em insumos utilizados na produção de bens destinados à venda nem se referem a fretes na operação de venda de mercadorias. Ficam mantidas as demais conclusões da Solução de Consulta SRRF05 nº 79, de 2004.

7. Cabe ainda ressaltar que, de acordo com o art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta sobre interpretação da legislação tributária, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem depois da sua publicação na Imprensa Oficial ou depois da ciência do consultante, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
REGINA CÉLIA RODRIGUES DOS SANTOS
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Cotex.

Assinado digitalmente
MILENA REBOUÇAS NERY MONTALVÃO
Auditora-Fiscal da RFB
Chefe da Disit05

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
JOÃO HAMILTON RECH
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador da COTEX

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 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à interessada.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit