



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
9ª REGIÃO FISCAL

Processo nº	****
Solução de Consulta nº	404 - SRRF/9ª RF/Disit
Data	28 de novembro de 2007
Interessado	****
CNPJ/CPF	****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ESTALEIRO NAVAL. CONSTRUÇÃO E REPARO DE EMBARCAÇÕES. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS. SUSPENSÃO DO PIS/PASEP. EQUIPARAÇÃO A EXPORTADOR.

Na venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem a estaleiros navais, para uso na construção, conservação, modernização e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no REB, pode ser suspensa a exigência da Contribuição para o PIS/PASEP, desde que o estaleiro naval esteja habilitado junto à RFB como preponderantemente exportador equiparado. Não é possível a suspensão da contribuição na venda a armadores.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.432/1997, art. 11, § 9º; Lei nº 10.865/2004, art. 40, com a redação dada pela Lei nº 10.925/2004; da Lei nº 11.196/2005, art. 13, § 3º, II; IN SRF nº 605/2006, arts. 4º, III, e 7º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ESTALEIRO NAVAL. CONSTRUÇÃO E REPARO DE EMBARCAÇÕES. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS. SUSPENSÃO DO PIS/PASEP. EQUIPARAÇÃO A EXPORTADOR.

Na venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem a estaleiros navais, para uso na construção, conservação, modernização e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no REB, pode ser suspensa a exigência da COFINS, desde que o estaleiro naval esteja habilitado junto à

RFB como preponderantemente exportador equiparado. Não é possível a suspensão da contribuição na venda a armadores.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.432/1997, art. 11, § 9º; Lei nº 10.865/2004, art. 40, com a redação dada pela Lei nº 10.925/2004; da Lei nº 11.196/2005, art. 13, § 3º, II; IN SRF nº 605/2006, arts. 4º, III, e 7º.

Relatório

O interessado, acima identificado, vem formular consulta a esta Superintendência sobre a interpretação do artigo 11, § 9º, da Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, no que tange à não-incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS relativa à receita de vendas de produtos para utilização na construção, conservação, modernização ou reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro – REB.

2. Afirma o consulente que produz e comercializa produtos eletro-eletrônicos para diversas aplicações industriais e, inclusive, navais, sendo contribuinte da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.
3. Refere que o governo brasileiro, com o intuito de apoiar o desenvolvimento da marinha mercante, instituiu o Registro Especial Brasileiro – REB, por meio da Lei nº 9.432, de 1997.
4. Informa que, dentre os benefícios fiscais criados por esta lei, está o previsto no § 9º do art. 11, que determina que a construção, a conservação, a modernização e o reparo de embarcações registradas no REB seriam equiparadas, para os efeitos legais e fiscais, à operação de exportação.
5. Diz que realiza vendas para estaleiros navais, cuja mercadoria é utilizada na construção, conservação, modernização ou reparo de embarcações registradas no REB. Entende que, por isso, essas vendas devem receber o mesmo tratamento da exportação.
6. Lembra que o art. 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estabeleceram a não-incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior.
7. Sustenta que, como a venda a estaleiros navais, nos termos acima descritos, é equiparada à exportação, decorre que não haveria sobre elas incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.
8. Relata ainda que as aquisições podem ser feitas por estaleiros navais ou por armadores (proprietário da embarcação). Entende, no entanto, que, em ambos os casos, são atendidos os requisitos legais, que seriam a aplicação em embarcações registradas no REB.

9. Argumenta que o inciso I do art. 1º da Lei nº 9.432, de 1997, seria prova de igual tratamento concedido pela lei à aquisição realizada por armadores em relação às aquisições por estaleiros navais.

10. Por fim pergunta se é correto o entendimento de que a venda de mercadorias e serviços, para serem aplicados na construção, conservação, modernização ou reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no REB, não está sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, quer a operação tenha como destinatário o estaleiro naval, quer o armador.

Fundamentos

11. Por força de preceito constitucional esculpido no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, com a redação da Emenda Constitucional nº 33, de 2001, as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação. A não-incidência por mandamento constitucional é, pela doutrina, denominada imunidade.

12. Tal imunidade à exportação repercutiu na construção das leis de regência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, que confirmaram, no artigo 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e no artigo 6º da Lei nº 10.833, de 2003, que não incidem as mencionadas contribuições sobre as receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior. Cabe lembrar que, anteriormente à Emenda Constitucional nº 33, de 2001, o artigo 14, II, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, trazido pela Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, previa a isenção das contribuições às receitas de exportação. A título ilustrativo, transcreve-se o artigo 6º da Lei nº 10.833/2003:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. (grifou-se)

13. Pois bem, não somente a receita decorrente de exportação de mercadorias e serviços não sofre a tributação em relação à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS. Também na venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem a pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, podem ser suspensas as contribuições. Todavia, para fazer jus à suspensão, **deve a pessoa jurídica preponderantemente exportadora habilitar-se junto à Receita Federal**. Essa determinação provém do artigo 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, com a redação dada pela Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004:

Art. 40. A incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS ficará suspensa no caso de venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a pessoa jurídica preponderantemente exportadora. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vigência)

§ 1º Para fins do disposto no caput deste artigo, considera-se pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o

exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido igual ou superior a 70% (setenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda. (Redação dada pela Lei nº 11.529, de 2007)

§ 2º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o *caput* deste artigo, deverá constar a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com a especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 3º A suspensão das contribuições não impede a manutenção e a utilização dos créditos pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem. (grifou-se)

14. A par da não-incidência de índole constitucional estabelecida às contribuições sociais, a Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, em seu artigo 11, § 9º, estabeleceu a equiparação à exportação para a construção, conservação, modernização e reparo de embarcações registradas no REB, *in verbis*:

§ 9º A construção, a conservação, a modernização e o reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no REB serão, para todos os efeitos legais e fiscais, equiparadas à operação de exportação.

15. É importante agora determinar se a equivalência à exportação abrange a venda de mercadorias para serem usadas na construção e recuperação de embarcações. Vejamos caso semelhante a esta não-incidência, que é o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras – RECAP. Por este regime, as empresas predominantemente exportadoras tiveram a suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS no caso de aquisição ou importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, para incorporação ao ativo imobilizado. Dispôs também o art. 13, § 3º, II, da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que a suspensão se aplica também às aquisições por estaleiro naval brasileiro quando os bens adquiridos são incorporados ao ativo imobilizado:

Art. 12. Fica instituído o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - Recap, nos termos desta Lei. (Regulamento)

Parágrafo único. O Poder Executivo disciplinará, em regulamento, as condições para habilitação do Recap.

Art. 13. É beneficiária do Recap a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, assim considerada aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior à adesão ao Recap, houver sido igual ou superior a 80% (oitenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no período e que assuma compromisso de manter esse percentual de exportação durante o período de 2 (dois) anos-calendário. (Regulamento)

(...)

§ 3o O disposto neste artigo:

I - (...)

II - **aplica-se a estaleiro naval brasileiro**, no caso de aquisição ou importação de bens de capital relacionados em regulamento destinados à incorporação ao seu ativo imobilizado para utilização nas **atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB**, instituído pela Lei no 9.432, de 8 de janeiro de 1997, independentemente de efetuar o compromisso de exportação para o exterior de que trata o *caput* e o § 2o deste artigo ou de possuir receita bruta decorrente de exportação para o exterior.

16. Ou seja, no caso do RECAP, a própria lei detalhou como seria, para efeitos fiscais, a equiparação das atividades de construção, conservação, modernização, conversão e

reparo de embarcações à exportação. Assim, entendeu a lei que as atividades equiparadas à exportação seriam as de construção, modernização etc. E foi mais adiante, estabeleceu que quem exercesse tais atividades poderia habilitar-se no regime previsto para pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.

17. Com relação ao caso em tela, como a Lei nº 9.432, de 1997, não elucidou como se daria a equiparação, resta o uso da analogia, previsto no artigo 108, I, do CTN, para, com base na Lei nº 11.196/2005, definir o critério de equiparação.

18. Em outras palavras, será a analogia utilizada para definir o critério que deve ser utilizado para o tratamento tributário equivaler à exportação, quando o estaleiro naval adquire bens para serem usados nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no REB.

19. Apesar de a Instrução Normativa SRF nº 595, de 27 de dezembro de 2005, que dispôs sobre a suspensão das contribuições nas compras das pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, não haver previsto a hipótese de habilitação dos estaleiros navais, não há dúvida que, por força do § 9º do art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997, também a eles cabe a habilitação. Em face da ausência dessa previsão, é necessário recorrer, por analogia, à Instrução Normativa SRF nº 605, de 4 de janeiro de 2006, que previu a suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS quando da aquisição ou importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, para incorporação ao ativo imobilizado de pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras (RECAP). Esta Instrução Normativa, em seus artigos 4º e 7º, estabelece:

Art. 4º A habilitação de que trata o art. 3º somente pode ser requerida por:

I - pessoa jurídica preponderantemente exportadora de que trata o art. 5º;

II - pessoa jurídica que assumir o compromisso de exportação de que trata o art. 6º; ou

III - **estaleiro naval brasileiro**, na forma do art. 7º.

(...)

Art. 7º O estaleiro naval brasileiro pode se habilitar ao Recap independentemente de possuir receita bruta de exportação para o exterior ou de efetuar compromisso de exportação. (grifou-se)

20. Ou seja, deve o estaleiro naval habilitar-se como pessoa jurídica predominantemente exportadora equiparada para que seus fornecedores de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem tenham direito à suspensão da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, quando da venda de produtos para uso em embarcações registradas no REB, nos termos da IN SRF nº 605, de 2006.

21. Cabe agora perquirir se tem direito ao benefício da suspensão a aquisição dos bens por armadores, para serem aplicados na construção, conservação, modernização ou reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no REB.

22. O § 9º do art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997, afirma apenas que são equiparadas à exportação as operações de construção, conservação, modernização e reparo de embarcações registradas no REB. Não requer que essas operações sejam realizadas por estaleiro naval. Todavia, dedução lógica que se pode extrair do texto legal é que somente a pessoa jurídica que executa as atividades relacionadas é que tem direito à equiparação à exportação. E essa pessoa é o estaleiro naval.

23. No caso específico do RECAP, que reflete a equiparação à exportação para fim de aquisição de bens para incorporação ao ativo imobilizado, a legislação foi clara ao definir, no art. 13, § 3º, II, da Lei nº 11.196, de 2005, que é o estaleiro naval brasileiro a pessoa jurídica que pode gozar o benefício da suspensão. E mais uma vez, por analogia, conclui-se que, na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, deve ser respeitada a mesma determinação prevista para o RECAP.

24. Por mais que se alegue que são operações que efetivamente são equiparadas à exportação, a concessão da suspensão das contribuições só faz sentido se o habilitado for um estaleiro naval. Para realizar a equiparação, requerem-se critérios, e esses critérios, conforme discutido acima, são os da IN SRF nº 605/2006.

Conclusão

25. À vista do exposto, conclui-se que na venda de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem a estaleiros navais, para uso na construção, conservação, modernização e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no REB, pode ser suspensa a exigência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, desde que o estaleiro naval esteja habilitado como preponderantemente exportador equiparado. Não é possível a suspensão das contribuições na venda a armadores.

Ordem de Intimação

26. Consoante o disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, os procedimentos administrativos de consulta serão solucionados em instância única, não cabendo, da presente Solução, recurso de ofício ou voluntário nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra Solução divergente da presente, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em Brasília (DF), conforme o art. 16 da IN SRF nº 740/2007.

27. Publique-se no Diário Oficial da União extrato da ementa desta Solução, em atendimento ao disposto no §4º do art. 48 da Lei nº 9.430/1996 e no art. 13 da IN RFB nº 740/2007.

28. À Seção de Orientação e Análise Tributária, *****, para ciência do interessado.

Marco Antônio Ferreira Possetti
Chefe da Divisão de Tributação
SRRF 9ª RF - Matr. 1936

*Competência delegada pela
Portaria SRRF nº 59, de 3/3/1997
(DOU de 11/3/1997)*

Parecerista: José Fernando Hüning