



Solução de Consulta nº 195 - Cosit

Data 28 de março de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

ROYALTIES. ARRENDAMENTO DE JAZIDA MINERAL. CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a dispêndios com contraprestação por arrendamento de jazida mineral, por falta de previsão legal.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964; art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; e arts. 66 e 67 da IN SRF nº 247, de 2002.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

ROYALTIES. ARRENDAMENTO DE JAZIDA MINERAL. CRÉDITO DA NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins em relação a dispêndios com contraprestação por arrendamento de jazida mineral, por falta de previsão legal.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964; Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; Lei nº 10.865, de 2004; e IN SRF nº 404, de 2004.

Relatório

A interessada, acima identificada, formula consulta relacionada à legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas segundo a sistemática da não cumulatividade, em conformidade com a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e com a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente.

2. Informa que tem como ramo principal o cultivo de eucalipto e como secundário a atividade de apoio à extração de minério de ferro.

3. Relata que é arrendatária em um contrato de arrendamento de direitos minerários, no âmbito do qual irá executar a exploração de uma jazida de minério de ferro.

4. Em seguida, cita os seguintes dispositivos legais e soluções de consulta: incisos IV e V dos arts. 3º das Leis nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; parágrafo único do art. 1º da Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, Portaria nº 269, de 2008, do Departamento Nacional de Produção Mineral – DNPM; Solução de Consulta nº 356, de 29 de agosto de 2012; Solução de Consulta nº 359, de 30 de agosto de 2012.

5. Ao final, questiona se é possível a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor despendido a título de pagamento de arrendamento de direitos minerários.

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

Fundamentos

7. Preliminarmente, é importante ressaltar o fato de que o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, haja vista que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida, **parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual**. Nessa seara, a solução de consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

8. A sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep foi introduzida definitivamente pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a da Cofins pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ambas modificadas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. O art. 3º dessas leis estabeleceu os créditos que podem ser descontados dentro da sistemática da não cumulatividade. Transcreve-se o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (grifou-se):

“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)

(...)

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

9. Com base na estrutura adotada pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, para definição das hipóteses de creditamento da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a análise acerca da possibilidade de apuração de crédito em relação a determinado dispêndio suportado pela pessoa jurídica inicia-se pela perquirição da existência de previsão específica relativa a tal dispêndio e, em caso negativo, termina com a verificação de sua subsunção ao conceito de insumo adotado na legislação das referidas contribuições.

10. A consulente informa que é arrendatária de uma jazida de minério de ferro e que realiza pagamento a título de “arrendamento de direitos minerários” para executar a sua exploração. Desta forma, questiona sobre a possibilidade de desconto de créditos em relação a tais dispêndios.

11. Inicialmente, é importante ressaltar que é possível à concessionária exploradora de recursos minerais proceder ao arrendamento de direitos minerários, conforme previsto na Portaria nº 269, de 10 de julho de 2008 (DOU de 11/07/2008), expedida pelo DNPM – Departamento Nacional de Produção Mineral.

12. Como contraprestação ao arrendamento de direitos minerários, a arrendatária deve pagar royalties, de acordo com a definição dada pelo art. 22 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, regulamentado pelo art. 52 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR):

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes. (grifo nosso)

13. Neste ponto, deve-se perquirir a possibilidade de apuração do crédito decorrente do pagamento de contraprestações de operações de arrendamento mercantil estabelecido pelo inciso V do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no inciso V do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

14. No caso em apreço, como o objeto do negócio não se trata de bem, mas sim de direito, e também porque a pessoa jurídica arrendadora não se dedica especificamente a essa atividade, a transação não se configura como arrendamento mercantil, conforme exige a Lei nº 6.099, de 12 de setembro de 1974, o que impede a apuração do crédito em voga. Veja-se o dispositivo legal:

Art 1º O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil rege-se-á pelas disposições desta Lei.

*Parágrafo único - Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que **tenha por objeto o arrendamento de bens** adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta. (Redação dada pela Lei n.º 7.132, de 1983)*

Art. 2º

(...)

§ 2º Somente farão jus ao tratamento previsto nesta Lei as operações realizadas ou por empresas arrendadoras que fizerem dessa operação o objeto principal de sua atividade ou que centralizarem tais operações em um departamento especializado com escrituração própria.

15. Nesse contexto, na inexistência de previsão específica de creditamento, deve-se analisar se o dispêndio questionado refere-se à aquisição de insumos, nos termos do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2003.

16. Acerca da modalidade de creditamento aquisição de insumos foi exarada a Solução de Divergência Cosit n.º 7, de 23 de agosto de 2016, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de outubro de 2016, (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 n.º 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

17. Os trechos da mencionada Solução de Divergência relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes (sublinhou-se):

Fundamentos

(...)

9. Para facilitar a compreensão da matéria, transcrevem-se as disposições legais pertinentes:

Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

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 n.º 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 n.º 10.865, de 2004)

(...)

*§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no *caput* do art. 2º desta Lei sobre o valor:*

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;”

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003:

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)

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;”

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

(...)

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;”

10. Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep, a Instrução Normativa SRF no 247, de 21 de novembro de 2002, em seu artigo 66, § 5º, com a redação dada pela Instrução Normativa SRF nº 358, de 9 de setembro de 2003, esclarece o conceito de insumo para fins de apuração de créditos:

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; (redação dada pela IN SRF nº 358, de 2003)

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

b.2) na prestação de serviços; (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

(...)

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

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; (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto; (redação dada pela IN SRF n.º 358, de 2003)

II - utilizados na prestação de serviços: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003) (grifos nossos)

11. Quanto à Cofins, o referido conceito foi elucidado pela Instrução Normativa SRF n.º 404, de 12 de março de 2004, em seu artigo 8º:

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.

(...)

12. *Conforme se observa, apenas se consideram insumo, para fins de apuração de crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.*

13. *Em outras palavras, entende-se que a legislação exige relação direta e imediata entre o bem ou serviço considerado insumo e o bem ou serviço vendido ou prestado pela pessoa jurídica ao público externo, o que se demonstra, na maioria das vezes, pela existência de contato físico entre o bem-insumo ou serviço-insumo e o bem produzido para venda ou o bem ou pessoa beneficiado pelo serviço. Exatamente por esta característica, parcela dos estudiosos denomina este critério de critério físico ou crédito físico.*

14. *Analizando-se detalhadamente as regras constantes dos atos transcritos acima e das decisões da RFB acerca da matéria, pode-se asseverar, em termos mais explícitos, que somente geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a aquisição de insumos utilizados ou consumidos na produção de bens que sejam destinados à venda e de serviços prestados a terceiros, e que, para este fim, somente podem ser considerados insumo:*

a) bens que:

a.1) sejam objeto de processos produtivos que culminam diretamente na produção do bem destinado à venda (matéria-prima);

a.2) sejam fornecidos na prestação de serviços pelo prestador ao tomador do serviço;

a.3) que vertam sua utilidade diretamente sobre o bem em produção ou sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço (tais como produto intermediário, material de embalagem, material de limpeza, material de pintura, etc); ou

a.4) sejam consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos que promovem a produção de bem ou a prestação de serviço, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado da pessoa jurídica (tais como combustíveis, moldes, peças de reposição, etc);

b) serviços que vertem sua utilidade diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, o que geralmente ocorre:

b.1) pela aplicação do serviço sobre o bem ou pessoa beneficiados pela prestação de serviço;

b.2) pela prestação paralela de serviços que reunidos formam a prestação de serviço final disponibilizada ao público externo (como subcontratação de serviços, etc);

c) serviços de manutenção de máquinas, equipamentos ou veículos utilizados diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços.

(...)

29. *Diante disso, resta claro que as hipóteses de creditamento das contribuições devem ser entendidas como taxativas e não devem ser interpretadas de forma a permitir creditamento amplo e irrestrito, pois essa interpretação tornaria absolutamente sem efeito o rol de hipóteses de creditamento estabelecido pela legislação.*

30. *Demais disso, a permissão ampla e irrestrita de creditamento em relação a todos os gastos necessários às atividades da pessoa jurídica, como se insumos fossem, acabaria por subverter a base de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida constitucionalmente, desvirtuando-a da receita (Constituição Federal, art. 195, caput, inciso I, alínea “b”) para o lucro, o que se mostra absolutamente incompatível com a base de incidência prevista na Constituição Federal.*

18. Do exposto na Solução de Divergência transcrita, verifica-se que somente podem ser considerados “insumo” para fins de desconto da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas e aplicado diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo “insumo”, portanto, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da pessoa jurídica.

19. Nesses termos, os valores pagos pela consulente a título de *royalties* pelo arrendamento de direito de jazida de minério de ferro, conquanto necessários, não constituem bens ou serviços diretamente aplicados na produção de bens destinados à venda, e, portanto, não constituem insumos nos termos do inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

20. Ademais, os gastos com arrendamento de direitos minerários não se configuram como contraprestação pela aquisição de bens, por evidente, vez que não há transferência da sua titularidade. Da mesma forma, não configuram contraprestação pela prestação de serviços porque não há serviço prestado, já que não há qualquer “obrigação de fazer” por parte da empresa arrendadora.

Conclusão

21. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à Consulente que não é possível o cálculo de créditos da Contribuição ao PIS/Pasep e de Cofins sobre dispêndios a título de royalties, pela exploração de recursos minerais, por falta de previsão legal.

Assinado digitalmente

ELADIO ALBUQUERQUE COSTA NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex.

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. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit