



Solução de Consulta nº 422 - Cosit

Data 13 de setembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: SUSPENSÃO. FRETE.

A suspensão da incidência da Cofins de que trata o § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, não alcança a receita relativa a serviço de frete prestado por pessoa jurídica subcontratada por empresa transportadora.

Uma vez satisfeitas as regras dispostas na IN SRF nº 595, de 2005, e no art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, a receita relativa à contratação de serviços de frete por filial de pessoa jurídica preponderantemente exportadora, para fazer o transporte das mercadorias a serem exportadas até o ponto de saída do território nacional nos termos do § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, pode ser beneficiada pela suspensão da incidência da Cofins.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.779, de 1999, art. 15, II; IN SRF nº 595, de 2005, arts. 6º, § 1º, e 40, §§ 6º e 6º-A.

VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 341, de 26 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 27 DE JULHO DE 2017.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: Suspensão. Frete. A suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, não alcança a receita relativa a serviço de frete prestado por pessoa jurídica subcontratada por empresa transportadora.

Uma vez satisfeitas as regras dispostas na IN SRF nº 595, de 2005, e no art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, a receita relativa à contratação de serviços de frete por filial de pessoa jurídica preponderantemente exportadora, para fazer o transporte das mercadorias a serem exportadas até o ponto de saída do território nacional nos termos do § 6º-A do art. 40

da Lei nº 10.865, de 2004, pode ser beneficiada pela suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.779, de 1999, art. 15, II; e IN SRF nº 595, de 2005, arts. 6º, § 1º, e 40, §§ 6º e 6º-A.

VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 341, de 26 DE JUNHO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 27 DE JULHO DE 2017.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa: INEFICÁCIA PARCIAL DA CONSULTA.

É ineficaz a consulta, não produzindo seus efeitos, quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: inciso VII do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Relatório

A consulente acima qualificada apresenta consulta a respeito da suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME) adquiridos por pessoa jurídica preponderantemente exportadora (PJPE), prevista no art. 40, § 6º-A, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

2. Afirma operar no setor rodoviário de cargas secas e que uma PJPE “contratou” sua própria filial para fazer o transporte das mercadorias a serem exportadas até o ponto de saída do território nacional. E essa filial subcontratou a consulente para prestar o serviço de transporte.

3. Aduz ainda que o conhecimento de transporte é emitido pela filial da empresa preponderantemente exportadora.

4. Ao fim, apresenta os seguintes questionamentos relacionados à suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004:

4.1. se a suspensão pode ser aplicada às receitas de frete na hipótese de subcontratação da empresa transportadora;

4.2. se é considerada subcontratação quando a empresa contratante dos serviços de transporte for filial transportadora de uma PJPE;

- 4.3. se para ter direito à suspensão, a PJPE terá de ser cadastrada como tal;
- 4.4. se o cadastro da empresa PJPE abrange todas as suas filiais;
- 4.5. se é condição para a suspensão, a obtenção de alguma declaração da PJPE;
e
- 4.6. se a PJPE pode se negar a fornecer a declaração como tal, e desta forma impedir a empresa transportadora de se beneficiar da suspensão.
- 5. Em síntese, é o relatório.

Fundamentos

6. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

7. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre o mesmo.

8. Assim, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas 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 no caso concreto a realidade dos fatos.

9. A consulente acima qualificada apresenta consulta a respeito da suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o § 6ºA do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, mais precisamente relacionada a receitas decorrentes da subcontratação de serviços de frete.

10. Sobre o assunto em epígrafe, já se pronunciou a Coordenação Geral de Tributação (Cosit) por meio da Solução de Consulta Cosit nº 341, de 26 de junho de 2017, publicado no Diário Oficial da União de 27 de julho de 2017, nos seguintes termos:

“9. O art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, que suscitou a dúvida apresentada nesta consulta, determina:

“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, 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 50% (cinquenta 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 12.715, de 2012)

§ 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.

§ 4º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal; e

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

§ 5º A pessoa jurídica que, após adquirir matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem com o benefício da suspensão de que trata este artigo, der-lhes destinação diversa de exportação, fica obrigada a recolher as contribuições não pagas pelo fornecedor, acrescidas de juros e multa de mora, ou de ofício, conforme o caso, contados a partir da data da aquisição. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 6º As disposições deste artigo aplicam-se à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação incidentes sobre os produtos de que trata o caput deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.482, de 2007)

§ 6º-A. A suspensão de que trata este artigo alcança as receitas de frete, bem como as receitas auferidas pelo operador de transporte multimodal, relativas a frete contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno

para o transporte dentro do território nacional de:(Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

I - matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos na forma deste artigo; e(Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora.(Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 7º Para fins do disposto no inciso II do § 6º-A deste artigo, o frete deverá referir-se ao transporte dos produtos até o ponto de saída do território nacional.(Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 8º O disposto no inciso II do § 6º-A deste artigo aplica-se também na hipótese de vendas a empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.(Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 9º Deverá constar da nota fiscal a indicação de que o produto transportado destina-se à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação, condição a ser comprovada mediante o Registro de Exportação - RE.(Incluído pela Lei nº 11.488, de 2007)” (Negrito nosso)

10. Do texto legal acima, cabe ressaltar que as receitas decorrentes de frete, contratados por Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora (PJPE), estarão sujeitas à suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desde que:

10.1. o frete seja contratado no mercado interno para transporte dentro do território nacional (art. 40, caput e § 6º-A, da Lei nº 10.865, de 2004);

10.2. o transporte seja de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos com a suspensão prevista no caput do art. 40 do citado dispositivo legal, ou de produtos destinados à exportação pela PJPE (art. 40, § 6º-A, I e II, da Lei nº 10.865, de 2004); e

10.3. caso o transporte seja de produtos destinados à exportação, o frete seja relativo ao transporte deles até o ponto de saída do território nacional (art. 40, § 7º, da Lei nº 10.865, de 2004).

11. A norma estabelecida pelo art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, tem por finalidade incentivar as operações de exportação por meio da racionalização dos procedimentos, já que evita, na exportadora, o acúmulo de créditos decorrentes da apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

12. Cabe lembrar que a pessoa jurídica exportadora não apura débitos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre as operações de exportação, nos termos do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente.

13. Não houvesse a suspensão a que se refere o art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, ao adquirir matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para produzir bens destinados ao mercado internacional, a PJPE estaria acumulando créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os quais poderiam, posteriormente, ser utilizados para ressarcimento ou para compensação com outros tributos ou contribuições administrados pela RFB, observada a legislação específica aplicável à matéria.

14. A suspensão em comento possibilita a aquisição de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem por PJPE, sem a incidência das mencionadas contribuições, evitando a apuração de créditos afetos às operações de exportação, racionalizando a operacionalização das atividades de exportação e otimizando o capital de giro da pessoa jurídica e sua competitividade no mercado internacional.

15. A mesma situação ocorre com o frete, consoante o § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, ou seja, quando a PJPE contrata o transporte das mercadorias a serem exportadas, as receitas dos serviços prestados pelo transportador não sofrerão a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, implicando a não acumulação de créditos decorrentes dessa operação pela PJPE.

16. Assim, verifica-se que a finalidade da norma, qual seja a de incrementar as operações de exportação de mercadorias para o exterior, é atingida na relação entre o transportador e a PJPE contratante. Se o transportador adquirir qualquer espécie de insumo de um fornecedor de bens ou serviços, a incidência ou não incidência das contribuições não acarretará qualquer repercussão para a PJPE.

17. Importa, ainda, registrar que as normas tributárias que disponham sobre suspensão do crédito tributário devem ser interpretadas literalmente, consoante o art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

(...)” (Grifo e negrito nosso)

18. Portanto, deve-se interpretar literalmente o disposto no § 6º-A do já citado artigo 40, que estabelece que a suspensão alcança as receitas de frete relativas a frete contratado pela pessoa jurídica

preponderantemente exportadora; ou seja, a suspensão alcança tão somente as receitas de frete contratado pela PJPE. Referida suspensão não se aplica às receitas de frete decorrentes da subcontratação. O transportador subcontratado estará prestando serviços não para a PJPE, mas para o transportador por ela contratado. E, no caso de tal transportadora subcontratada ser pessoa jurídica, as receitas decorrentes dessa subcontratação estarão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

19. *Releva registrar que, embora as receitas obtidas pelo transportador contratado pela PJPE sejam objeto de suspensão da incidência das contribuições referidas, isso não impede — caso sujeito às sistemáticas não cumulativas da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins — a apuração e manutenção dos créditos a que tiver direito, calculados sobre os serviços de pessoa jurídica subcontratada e usados como insumos na prestação de seus próprios serviços de transporte, conforme previsto no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º, II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Tal manutenção de créditos encontra-se expressamente prevista na Lei nº 11.033, de 21 de dezembro 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.”

11. De acordo com o art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, na hipótese de já existir Solução de Consulta Cosit ou Solução de Divergência com igual objeto de uma consulta, vincula-se a mesma àquela:

“Art. 22. Existindo Solução de Consulta Cosit ou Solução de Divergência, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada.

Parágrafo único. A Solução de Consulta Vinculada, assim entendida como a que reproduz o entendimento constante de Solução de Consulta Cosit ou de Solução de Divergência, será proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.”

12. Ademais, observe-se que de acordo com o § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, a suspensão das contribuições não se estende à pessoa jurídica subcontratada por empresa transportadora contratada por PJPE, pois alcança apenas os serviços de frete quando contratados diretamente por essa pessoa jurídica. Na verdade, a suspensão ocorre apenas na etapa anterior à exportação, quando da aquisição direta pela PJPE, habilitada ao regime, de MP, PI, ME e serviços de frete desses produtos e outros destinados à exportação.

13. Entretanto, se afigura diferente a situação em que uma filial da PJPE contrata os serviços de frete para fazer o transporte das mercadorias a serem exportadas até o ponto de saída do território nacional, como explanado adiante.

14. Primeiramente, deve-se ter em conta que, para efeito da legislação das Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, matriz e filiais são consideradas uma mesma pessoa jurídica. Esse entendimento decorre principalmente da centralização da apuração e do recolhimento das contribuições na matriz, segundo dispõe o art. 15, II, da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, a seguir transcrito:

“Art. 15. Serão efetuados, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica:

(...)

III - a apuração e o pagamento das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servido Público - PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS;

(...)

15. De acordo com a Instrução Normativa (IN) SRF nº 595, de 27 de dezembro de 2005, a fruição do benefício de suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tratada em referida IN e no art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, está condicionada à habilitação ao regime, que, conforme estabelece o § 1º do art. 6º, aplica-se a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, portanto, também contempla as filiais.

“Art. 6º A habilitação será concedida por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE), emitido pelo Delegado da DRF ou da Derat, publicado no Diário Oficial da União.

§ 1º O ADE referido no caput será emitido para o número do CNPJ do estabelecimento matriz e aplica-se a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica requerente.”(g.n.).

16. Na mesma direção, esclarece o § 2º do art. 3º da referida IN que o percentual mínimo necessário para que a pessoa jurídica seja considerada preponderantemente exportadora é apurado considerando a receita bruta de **todos os estabelecimentos** da pessoa jurídica:

“Art. 3º. (...)

(...)

§ 2º. O percentual de exportação deve ser apurado:

I - considerando-se a receita bruta de todos os estabelecimentos da pessoa jurídica; e

II - após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.

§ 3º. (...)”

17. Ressalte-se que a não permissão da suspensão de exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos termos do § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de

2004, na hipótese de contratação do frete pela filial, significaria atentar contra a finalidade do regime, que é o não acumulo de créditos na pessoa jurídica exportadora, já que a contratação do frete pela filial geraria créditos dessas contribuições para a pessoa jurídica em decorrência da aquisição de produtos para exportação, créditos esses cujo desconto seria dificultado pelo fato de a maior parte das receitas das empresas exportadoras serem não tributadas pelas contribuições.

18. Já os questionamentos constantes dos itens 4.3 a 4.6 encontram respostas nos arts. 2º, 6º, § 1º, e 8º, da IN SRF nº 565, de 2005, a seguir reproduzidos, motivo pelo qual são declarados **INEFICAZES**, conforme estabelece o art. 18, VII, da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013:

IN SRF nº 565, de 2005

“Art. 2º. Somente a pessoa jurídica previamente habilitada ao regime pela Secretaria da Receita Federal (SRF) pode efetuar aquisições de MP, PI e ME com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do art. 1.

Art. 6º. A habilitação será concedida por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE), emitido pelo Delegado da DRF ou da Derat, publicado no Diário Oficial da União.

§ 1º. O ADE referido no caput será emitido para o número do CNPJ do estabelecimento matriz e aplica-se a todos os estabelecimentos da pessoa jurídica requerente.

[...]

‘Art. 8º. A suspensão da exigibilidade das contribuições ocorrerá, em relação às MP, aos PI e aos ME, quando de sua aquisição por pessoa jurídica preponderantemente exportadora habilitada ao regime de que trata esta Instrução Normativa, observado que:

I - a pessoa jurídica adquirente deve declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos, bem assim indicar o número do ADE que lhe concedeu o direito; e

II - nas notas fiscais relativas às vendas de MP, PI e ME, deve constar a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", acompanhada da especificação do dispositivo legal correspondente, bem assim do número do ADE a que se refere o art. 6º.”

IN SRF nº 1.396, de 2013

“Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

(...)”

Conclusão

19. De todo o exposto:

19.1. conclui-se que:

19.1.1. a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, não alcança a receita relativa a serviço de frete prestado por pessoa jurídica subcontratada por empresa transportadora; e

19.1.2. caso satisfeitas as regras dispostas na IN SRF nº 595, de 2005, e no art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, a receita relativa à contratação de serviços de frete por filial da PJPE, para fazer o transporte das mercadorias a serem exportadas até o ponto de saída do território nacional nos termos do § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, pode ser beneficiada pela suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

19.2. considera-se a presente consulta:

19.2.1. parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 341, de 2017, tendo em vista o art. 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013, e que referida Solução de Consulta já exarou entendimento acerca do assunto de que trata o item 19.1.1.; e

19.2.2. parcialmente ineficaz, tendo em vista o inciso VII do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, e que os assuntos questionados nos itens 4.3.a 4.6. estão disciplinados em atos normativos publicados antes da apresentação da presente consulta.

(assinado digitalmente)

LENI FUMIE FUJIMOTO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

20. De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

(assinado digitalmente)

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit04

(assinado digitalmente)

KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit08

21. 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 Cotex

Ordem de Intimação

22. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN 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