



Solução de Consulta Interna nº 1 - Cosif

Data 9 de janeiro de 2018

Origem SERVIÇO DE ORIENTAÇÃO E ANÁLISE TRIBUTÁRIA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM FLORIANÓPOLIS (DRF/FNS/SEORT)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CARVÃO MINERAL. VENDA. DESTINAÇÃO DIRETA. GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ALÍQUOTA REDUZIDA A ZERO.

É igual a zero, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2002, a alíquota da Cofins aplicável sobre as vendas de carvão mineral destinado à geração de energia elétrica. Essa alíquota é inaplicável às vendas de carvão mineral entre mineradoras, ainda que a adquirente, eventualmente, revenda esse produto para fins de geração de energia elétrica.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.312, de 2001, arts. 1º e 2º; Lei nº 12.431, de 2011, arts. 50 e 52; Decreto 4.524, de 2002, art. 58; IN SRF nº 247, de 2002, art. 59.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CARVÃO MINERAL. VENDA. DESTINAÇÃO DIRETA. GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ALÍQUOTA REDUZIDA A ZERO.

É igual a zero, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2002, a alíquota do PIS/Pasep aplicável sobre as vendas de carvão mineral destinado à geração de energia elétrica. Essa alíquota é inaplicável às vendas de carvão mineral entre mineradoras, ainda que a adquirente, eventualmente, revenda esse produto para fins de geração de energia elétrica.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.312, de 2001, arts. 1º e 2º; Lei nº 12.431, de 2011, arts. 50 e 52; Decreto 4.524, de 2002, art. 58; IN SRF nº 247, de 2002, art. 59.

10904.720088/2012-00

Relatório

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis (DRF/FNS) elaborou Consulta Interna (CI) acerca da aplicação da Lei nº 10.312, de 27 de novembro de 2001, que dispõe sobre a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), nas operações de venda de gás natural e de carvão mineral.

2. Cuidou, a unidade consultante, de contextualizar as questões propostas, antepondo-lhes as seguintes considerações:

a) Que, ao se analisarem processos de ressarcimento de créditos do PIS/Pasep e da Cofins – apurados no regime de não-cumulatividade de que tratam as Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 –, de interesse de empresa mineradora carbonífera, verificou-se que a origem do crédito suscitado pelo contribuinte adveio da aplicação de alíquota zero sobre as receitas de venda de carvão mineral destinado à geração de energia elétrica;

b) Que, *“de fato, de acordo com a Lei nº 10.312, de 2001, artigo 2º, ficam reduzidas a zero por cento as alíquotas do PIS e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de carvão mineral destinado à geração de energia elétrica”*;

c) Que tanto o Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, quanto a Instrução Normativa (IN) SRF nº 247 de 21 de novembro de 2002, preveem a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando aplicáveis sobre a receita bruta decorrente de *“venda de gás natural canalizado e de carvão mineral, destinados à produção de energia elétrica pelas usinas integrantes do Programa Prioritário de Termoeletricidade, nos termos e condições estabelecidas em ato conjunto dos Ministros de Estado de Minas e Energia e da Fazenda”*;

d) Que *“surge, em consequência do Decreto nº 4.524, de 2002, uma limitação na eficácia da aplicação da redução da alíquota para zero sobre as vendas do carvão mineral de que trata a Lei nº 10.312, de 2001, com a imposição de condições para tal redução de alíquota. Vemos, também, que o artigo 1º da Lei nº 10.312, de 2001, de fato estabelece estas condições tão somente para as vendas de gás natural canalizado destinado à produção de energia elétrica”*;

e) Que *“o artigo 1º da Lei nº 10.312, de 2001, teve sua redação alterada pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011, onde é retirada a previsão do ato conjunto ministerial para estabelecer termos e condições para a redução da alíquota para zero nas vendas de gás natural”*;

f) Que, *“aparentemente, há uma divergência entre o disposto na Lei e o disposto no Decreto no que tange à imposição de condições para a redução da alíquota sobre o carvão mineral que não havia na Lei nº 10.312, de 2001, e que a aplicação do disposto na Lei ou no Decreto na*

análise dos processos de ressarcimento certamente levará a resultados diferentes”;

3. Nesse contexto, a DRF/FNS aduz as seguintes questões:

“Questão 1 – Qual alíquota deve ser considerada sobre as vendas de carvão mineral destinado à geração de energia elétrica para os fatos geradores ocorridos em cada período de apuração a partir da Lei nº 10.312, de 2001?”

Apresenta-se uma segunda questão, que decorre do fato que existe um grupo de mineradoras de carvão que fornecem para uma usina termoeletrica e cada uma tem uma cota mínima de quantidade a fornecer mensalmente. Há meses em que determinada mineradora não atinge a cota mínima de fornecimento. Quando isso ocorre, uma empresa compra carvão mineral de outra para completar sua cota de fornecimento à usina. Pergunta-se:

Questão 2 – Pode, nesta operação de venda, este carvão mineral ser tributado sob alíquota zero, tendo em vista a sua destinação final, ou seja, a geração de energia elétrica?”

4. A despeito do disposto no inciso III do art. 3º da Ordem de Serviço (OS) Cosit nº 1, de 5 de setembro de 2011 (revogada), igualmente reproduzido no inciso III do art. 3º da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2015, a unidade consultante não propôs solução à questão suscitada.

5. Sobreveio, mesmo assim, a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 7, de 12 de dezembro de 2012, acostada às fls. 04/10, de lavra da Divisão de Tributação (Disit) da Superintendência da Receita Federal do Brasil na 9ª Região Fiscal (SRRF09), onde se concluiu que “a partir de 1º de março de 2002 estão reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita de venda de carvão mineral efetuada por mineradoras a usinas termoeletricas e por uma mineradora a outra, desde que o carvão mineral seja, ao final, destinado à geração de energia elétrica”.

6. Ao ensejo de fundamentar a suprarreferida conclusão, a Disit da SRRF09 trouxe à baila as seguintes razões:

a) Que *“a redução a zero para as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita de venda de gás natural e de carvão mineral destinados à geração de energia elétrica foi originalmente estabelecida, respectivamente, pelos arts. 1º e 2º da Lei nº 10.312, de 27 de novembro de 2001”;*

b) Que *“a exigência de ato conjunto dos Ministérios das Minas e Energia e da Fazenda, que estabeleceria os termos e condições para a concessão da alíquota zero, foi feita exclusivamente para venda de gás natural destinado à produção de energia elétrica. Nenhum ato com vistas a estabelecer termos e condições foi previsto para a redução a zero das alíquotas das contribuições referentes à venda de carvão mineral”;*

c) Que, todavia, o Decreto nº 4.524, de 2002 (assim como a Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002), deu *“igual tratamento ao gás natural e ao carvão destinados à geração de energia elétrica, quando condicionou a*

redução a zero das alíquotas aos termos e condições estabelecidos em ato conjunto interministerial”;

d) Que “foi retirada a exigência de ato conjunto interministerial inclusive para a redução a zero das alíquotas das contribuições quando da venda de gás natural canalizado”, tendo em vista “a alteração do art. 1º da Lei nº 10.312, de 2001, realizada pela Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011”;

e) Que “a Lei nº 12.431, de 2011, em seu art. 52, concedeu ainda a remissão dos débitos referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre a receita de venda de gás natural canalizado destinado à produção de energia elétrica pelas usinas integrantes do Programa Prioritário de Termoeletricidade – PPT. Portanto, “nenhuma autuação por conta da utilização das alíquotas zero das contribuições em relação à venda de gás natural sem o ato conjunto interministerial prevaleceu”;

f) Que as disposições da Lei nº 10.312, de 2001, devem prevalecer ante o disposto no Decreto nº 4.524, de 2002, de modo que “a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, prevista no dispositivo legal, deve produzir seus efeitos independentemente da existência de ato conjunto dos Ministérios das Minas e Energia e da Fazenda”;

g) Que, “para fazer jus à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é suficiente que a destinação final do carvão seja a geração de energia elétrica, independentemente de o carvão, antes da destinação final, ser revendido de uma mineradora a outra”. É a mesma lógica empregada na aquisição de papel destinado à impressão de jornais e periódicos por empresas que exerçam as atividades de comercialização de papel, para venda exclusiva às pessoas que referidas nos incisos I e II do § 1º do art. 1º do Decreto nº 6.842, de 7 de maio de 2009.

7. Na sequência, os autos foram encaminhados à Disit da 2ª Região Fiscal, em cumprimento à atribuição revisora que lhe foi conferida pelo art. 5º da OS Cosit nº 1, de 2011 (revogada).

8. A unidade revisora apresentou em sua minuta dissensão à conclusão da Disit da SRRF09.

Fundamentos

9. A primeira questão trazida pela unidade consulente indaga sobre a alíquota a ser aplicada nas vendas de carvão mineral destinado à produção de energia elétrica a partir da edição da Lei nº 10.312, de 27 de novembro de 2001. Vejamos a redação do dispositivo legal:

Art. 2º Ficam reduzidas a zero por cento as alíquotas das contribuições referidas no art. 1º incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de carvão mineral destinado à geração de energia elétrica.

10. Desde a edição da referida lei, constata-se que a redução da alíquota a zero não está sujeita a nenhuma condição, como a que existia no art. 1º para o gás natural canalizado:

~~Art. 1º Ficam reduzidas a zero por cento as alíquotas das Contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás natural canalizado, destinado à produção de energia elétrica pelas usinas integrantes do Programa Prioritário de Termoeletricidade, nos termos e condições estabelecidas em ato conjunto dos Ministros de Estado de Minas e Energia e da Fazenda.~~

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás natural canalizado, destinado à produção de energia elétrica pelas usinas integrantes do Programa Prioritário de Termoeletricidade (PPT). (Redação dada pela Lei nº 12.431, de 2011).

11. O Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, trouxe no seu art. 58, IX, em um primeiro momento, a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita de venda de gás natural canalizado e de carvão mineral destinados à produção de energia elétrica. Mas nesse mesmo inciso incluiu a condição que se referia apenas ao gás natural. Posteriormente o dispositivo foi alterado para se referir apenas ao gás natural, e foi acrescentado outro inciso para tratar da redução em relação ao carvão mineral:

Art. 58. As alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins estão reduzidas a zero quando aplicáveis sobre a receita bruta decorrente (Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, art. 42, Lei nº 9.718, de 1998, art. 6º, parágrafo único, com a redação dada pela Lei nº 9.990, de 2000, Lei nº 10.147, de 2000, art. 2º, Lei nº 10.312, de 27 de novembro de 2001, Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, art. 14, Lei nº 10.485, de 2002, arts. 2º, 3º e 5º, Medida Provisória nº 2.18949, de 23 de agosto de 2001)

(...)

~~IX – da venda de gás natural canalizado e de carvão mineral, destinados à produção de energia elétrica pelas usinas integrantes do Programa Prioritário de Termoeletricidade, nos termos e condições estabelecidas em ato conjunto dos Ministros de Estado de Minas e Energia e da Fazenda;~~

IX - da venda de gás natural canalizado, destinado à produção de energia elétrica pelas usinas integrantes do Programa Prioritário de Termoeletricidade, nos termos e condições estabelecidos em ato conjunto dos Ministros de Estado da Fazenda e de Minas e Energia; (Redação dada pelo Decreto nº 8.082, de 2013)

(...)

XI - da venda de carvão mineral destinado à geração de energia elétrica. (Incluído pelo Decreto nº 8.082, de 2013)

12. A Instrução Normativa SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, reproduziu a redação original do art. 58, IX, do Decreto n.º 4.524, de 2002, e ainda não foi alterada:

Art. 59. As alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins estão reduzidas a zero quando aplicáveis sobre a receita bruta decorrente:

(...)

IX - da venda de gás natural canalizado e de carvão mineral, destinados à produção de energia elétrica pelas usinas integrantes do Programa Prioritário de Termoeletricidade, nos termos e condições estabelecidas em ato conjunto dos Ministros de Estado de Minas e Energia e da Fazenda; e

13. Primeiramente, importa dizer que decretos e instruções normativas são instrumentos secundários (ou derivados) de introdução de normas tributárias e, como tal, estão subordinados às leis que lhes servem de fundamento, de molde a promover-lhes a adequada execução.

14. Dessa forma, é necessário empreender um esforço interpretativo que empreste às espécies normativas citadas acima a máxima validade possível. Para isso, necessário é utilizar os métodos interpretativos em conjunto, eliminando-se soluções interpretativas contraditórias com as normas emanadas do sistema normativo.

15. Nesse ponto, convém salientar que a interpretação literal é ponto de partida e baliza dos sentidos possíveis do texto, e não um método isolado, aut centrado, de interpretação. Para desvendar a norma nesse caso, imprescindível o uso do método sistemático. Dado o sistema hierarquizado de normas, uma se fundamentando na outra, temos a lei, que trata da redução a zero das alíquotas e não impõe nenhuma condição em relação ao carvão mineral, o decreto (já corrigido), que tratava da redução de alíquotas em relação às vendas de dois produtos diferentes, mas só em um dos casos a redução estava sujeita a condicionantes (introduzidas de forma confusa no mesmo dispositivo), e a instrução normativa, que reproduz o decreto com a redação antiga.

16. Assim, as condicionantes à redução de alíquota das contribuições em pauta se aplicavam tão somente às vendas de gás natural canalizado para a produção de energia elétrica por usinas integrantes do PTT. Desde a edição da lei, estão reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita da venda de carvão mineral destinado à produção de energia elétrica, sem condição alguma.

17. Perceba-se, ainda, que no Decreto n.º 3.371, de 24 de fevereiro de 2000, que criou o Programa Prioritário de Termoeletricidade, apenas se refere ao estabelecimento de regras pelo Ministério de Minas e Energia quanto à aquisição de gás natural:

Art. 2º As usinas termelétricas, integrantes do Programa Prioritário de Termoeletricidade, farão jus às seguintes prerrogativas:

I - garantia de suprimento de gás natural, pelo prazo de até vinte anos, de acordo com as regras a serem estabelecidas pelo Ministério de Minas e Energia;

18. Nada obstante, com a edição da Lei n.º 12.431, de 2011, alterando o disposto no art. 1º da 10.312, de 2001, de modo a se dispensar o cumprimento das condicionantes mencionadas acima, e remetendo créditos tributários do PIS/Pasep e da Cofins

incidente sobre a receita de gás natural canalizado destinado à produção de energia elétrica pelas usinas integrantes do PTT (conforme art. 52 da Lei 12.431, de 2011), estabeleceu-se o iniludível entendimento de que as condicionantes relativas à existência de ato interministerial incidiam tão somente sobre as vendas de gás canalizado.

19. Quanto à 2ª questão elaborada pela unidade consulente (item 3, *retro*), calha registrar, inicialmente, que é juridicamente inapropriada a tese de que a “destinação” (do carvão mineral) a ser considerada na determinação da alíquota aplicável da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins seja a destinação final, de sorte que incidiria a norma concessiva de alíquota zero sobre as vendas de carvão mineral de uma mineradora para outra, desde que, ao final, esse bem seja destinado à geração de energia elétrica.

20. Com efeito, é inaceitável, *data vênia*, recorrer-se à colmatação por analogia, com vistas a equipar o regime de concessão de alíquota zero – para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins – incidente na comercialização de carvão mineral, com o regime incidente na comercialização de papel destinado à impressão de jornais e periódicos – do qual são integrantes as regras do art. 1º, § 1º, IV, do Decreto nº 6.842, de 2009.

21. É que, entre um caso e outro, não há semelhança de supostos fáticos.

22. Primeiramente, não há dispositivo na legislação que autorize a redução das alíquotas sobre a receita da venda de carvão mineral por uma mineradora a outra. A inclusão de intermediários dificulta a fiscalização e demanda a criação de controles específicos sobre essas vendas. Por isso, a interpretação natural do art. 2º da Lei 10.312, de 2001, é de que somente as vendas diretas estão desoneradas.

23. Deveras, a concessão de alíquota zero na aquisição de papel destinado à impressão de jornais e periódicos, por pessoas jurídicas que exerçam as atividades de comercialização ou distribuição desses produtos, pressupõe a manutenção, por essas pessoas jurídicas, do Registro Especial (na Secretaria da Receita Federal) de que tratam os arts. 1º e 2º da Lei 11.945, de 4 de junho de 2009. Por outro lado, essas medidas de controle não estão previstas para os casos de venda de carvão mineral de uma mineradora para outra.

24. Segue-se, daí, que as vendas de carvão mineral, de uma mineradora para outra, não podem ser tributadas a uma alíquota zero, mesmo que, ao final, esse carvão seja destinado à geração de energia elétrica. Neste caso, impende esclarecer que os valores eventualmente pagos a título de PIS/Pasep de Cofins na aquisição de carvão mineral poderão ser ressarcidos, caso haja a sua efetiva destinação para a produção de energia elétrica, tendo em vista a sistemática de não cumulatividade dessas contribuições.

Conclusão

25. Diante do exposto, soluciona-se a consulta interna, respondendo à unidade consulente que:

- a) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis sobre as vendas de carvão mineral destinado diretamente à geração de energia elétrica, para os fatos geradores ocorridos a partir da vigência da Lei nº 10.312, de 2001, são reduzidas a zero; e

b) essas reduções não se aplicam às vendas de carvão mineral de uma mineradora para outra, ainda que a adquirente, eventualmente, revenda esse produto, de modo a destiná-lo à geração de energia elétrica.

(Assinado digitalmente)

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Assinado digitalmente)

KEYNES INÊS MARINHO ROBERT SUGAYA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

(Assinado digitalmente)

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit07

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

Aprovo. Providencie-se a divulgação interna e posterior publicação na forma da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2015.

(Assinado digitalmente)

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