



Solução de Consulta nº 214 - Cosit

Data 27 de novembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ALÍQUOTA ZERO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA TOMADOR DOMICILIADO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. INAPLICABILIDADE.

A redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora desta, nos termos previstos na Lei nº 10.996, de 2004, não se aplica às operações que tenham por objeto a prestação de serviços de manutenção e reparação em bens de terceiros, nem às partes e peças empregadas no respectivo serviço.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ALÍQUOTA ZERO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA TOMADOR DOMICILIADO NA ZONA FRANCA DE MANAUS. INAPLICABILIDADE.

A redução a zero da alíquota da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins incidente sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora desta, nos termos previstos na Lei nº 10.996, de 2004, não se aplica às operações que tenham por objeto a prestação de serviços de manutenção e reparação em bens de terceiros, nem às partes e peças empregadas no respectivo serviço.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º.

Relatório

Trata-se de consulta a respeito da interpretação da legislação tributária federal, protocolada em 20/4/2017, sob o rito disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

2. A consulente informa ser pessoa jurídica com atuação no ramo industrial e de prestação de serviços de manutenção de diversas espécies de bens. Dentre as atividades, destaca a manutenção e reparação de máquinas e equipamentos elétricos.

3. Explica que, por ocasião da prestação desses serviços, geralmente emite duas notas fiscais, sendo uma relativa aos serviços, com destaque do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), e outra às peças e partes empregadas, com destaque do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação — ICMS. Ressalta que a receita abrangida por essas notas fiscais é, por via de regra, tributada pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins sob a modalidade não cumulativa.

4. Faz referência ao art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004, que estabeleceu a redução a zero das alíquotas das referidas contribuições, relativamente às receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, por pessoa jurídica estabelecida fora dessa região.

5. Esclarece que está localizada fora da Zona Franca de Manaus, e que em diversas ocasiões realiza operações de prestação de serviços e vendas para clientes domiciliados na citada área incentivada, apontando esta circunstância como motivadora da presente consulta.

6. Diante do que expõe, questiona se a referida hipótese de redução a zero de alíquotas se aplica às receitas auferidas pela consulente, relativas à prestação de serviços de manutenção e reparação executadas em bens integrantes do ativo imobilizado de terceiros, bem assim às vendas de partes e peças empregadas na execução desses referidos serviços, quando esses terceiros sejam estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus, enquanto que a consulente se situa fora dessa região.

Fundamentos

7. O presente 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. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a matéria é normatizada pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

8. Inicialmente, cumpre esclarecer que o processo de consulta tem como finalidade a obtenção de esclarecimentos a respeito da interpretação da legislação tributária, nas hipóteses admitidas pelas normas de regência do instituto. Não constitui meio para manifestação por parte da Administração Tributária, no que diz respeito à procedência das informações fáticas noticiadas, nem convalidação ou invalidação de atos praticados ou a serem praticados pelo consulente; portanto, os esclarecimentos apresentados têm natureza exclusivamente interpretativa da legislação tributária.

9. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre receitas, a teor das Leis n.ºs 9.718, de 27 de novembro de 1998; 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Estão abrangidas por essa incidência tanto as receitas de vendas de bens, quanto as de serviços.

10. O dispositivo legal motivador da consulta integra a Lei n.º 10.996, de 2004:

Art. 2º 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 as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, entendem-se como vendas de mercadorias de consumo na Zona Franca de Manaus - ZFM as que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo.

§ 2º Aplicam-se às operações de que trata o caput deste artigo as disposições do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º As disposições deste artigo aplicam-se às vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis n.ºs 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei n.º 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei n.º 8.857, de 8 de março de 1994, por pessoa jurídica estabelecida fora dessas áreas.

§ 4º Não se aplica o disposto neste artigo às vendas de mercadorias que tenham como destinatárias pessoas jurídicas atacadistas e varejistas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecidas nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 3º.

§ 5º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o caput deste artigo, deverá constar a expressão “Venda de mercadoria efetuada com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”, com a especificação do dispositivo legal correspondente.

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica aos produtos de que trata o art. 14 da Lei n.º 13.097, de 19 de janeiro de 2015. (grifou-se)

11. Conforme o teor do texto legal transcrito, atendidas as condições específicas, o objeto da alíquota zero se circunscreve a receitas decorrentes de vendas de mercadorias. Assim, a solução da presente consulta requer saber se a hipótese legal contempla as receitas presentes na operação relatada, consistente em uma prestação de serviço com o fornecimento de materiais - partes e peças.

12. Esse tipo de operação suscita discussão acerca do seu tratamento na seara tributária, tendo em vista o pátrio federalismo fiscal, com pluralidade de espécies de exações decorrentes de fatos como a prestação de serviços, circulação de mercadorias e a industrialização. Por isso, importante se faz analisar a natureza e critérios para enquadramento nas hipóteses legais.

13. Do ponto de vista econômico, a operação descrita apresenta aspectos característicos próprios de ambas as formas de atividade, tanto de vendas como de serviços. Com efeito, o estabelecimento realizador do serviço cobra do tomador o conjunto de valores relativos a todos os elementos agregados ao processo, o que inclui os materiais e o lucro.

14. Para fins de análise da obrigação tributária, entretanto, a abordagem deve se processar sob o prisma jurídico. Tanto a venda de mercadorias como a prestação de serviços constituem objeto de obrigações entre as partes contratantes. Inserem-se no contexto de um negócio jurídico e, como tal, são regradas pelas normas jurídicas atinentes às obrigações.

15. Destarte, as operações comerciais e industriais são realizadas mediante atos jurídicos que vinculam as partes, criando direitos e deveres entre elas.

15.1. Assim, na prestação de serviços o objeto do negócio é uma obrigação de fazer. Pode haver o emprego de materiais como insumos, porém a obrigação do devedor tem como foco o fazer.

15.2. Já na venda de mercadorias, a obrigação consiste em entregar um objeto — no caso, mercadoria — ao credor. O ato jurídico se caracteriza por esse objeto.

16. De acordo com as características descritas pela consultante, as operações objeto da consulta classificam-se juridicamente na modalidade de prestação de serviços. Com efeito, o objeto contratado é o serviço de manutenção e reparação. Os materiais empregados constituem insumos usados nesse processo, sem modificar a natureza do ato jurídico.

17. Ressalte-se que a legislação acerca do documentário fiscal, no âmbito da legislação que trata do ICMS, ISS e IPI, em relação a operações da espécie em tela, contém previsão de emissão de notas fiscais de forma separada ou conjugada, conforme a situação. A esse respeito, cite-se a orientação acerca da emissão de Nota Fiscal Eletrônica, conforme texto transcrito abaixo, disponível no endereço eletrônico <<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/perguntasFrequentes.aspx>>, nestes termos:

Nota Fiscal de Serviços e Nota Fiscal Conjugada (2 questões)

A Nota Fiscal Eletrônica de serviços das prefeituras segue o mesmo modelo da NF-e dos Estados?

Não. Algumas prefeituras já possuem modelo próprio de nota fiscal eletrônica de serviços, de uso restrito aos prestadores de serviço do município que estão sujeitos ao ISS - Imposto sobre Serviços.

É possível haver casos em que a mesma empresa seja contribuinte do ISS e do ICMS e, neste caso, deva emitir as notas fiscais eletrônicas de serviços e também seja credenciada para emitir nota fiscal eletrônica, que substitui as notas fiscais de mercadorias modelos 1 ou 1A.

Como emitir a nota conjugada com ISS no caso da utilização da NF-e?

A utilização de NF-e como sendo nota fiscal conjugada depende de prévio convênio ou protocolo de cooperação entre a Sefaz e cada prefeitura municipal. Na maior parte dos estados, esses convênios ou protocolos ainda não foram firmados, de modo que o contribuinte que venda mercadorias e preste serviços deverá atualmente, em utilizando a NF-e, emitir dois documentos distintos.

18. Contudo, esse aspecto operacional não interfere nos efeitos jurídico-tributários no que diz respeito à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, matéria ora analisada.

19. Por seu turno, deve-se registrar que a compreensão dos dispositivos normativos sob exame (art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004) deve seguir as diretrizes do art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), que prescreve, em matérias de nítido cunho excepcional – como é o caso da concessão de alíquota zero (isenção, em sentido técnico ¹); que a legislação deva ser interpretada segundo o método literal – em que o intérprete se cinge ao plano de expressão do comando jurídico. Descarta, vale dizer, o recurso seja à interpretação extensiva, seja à analogia ou à equidade, como formas de integração ². Confira-se, **in verbis**:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
II - outorga de isenção;
III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

20. Isto posto, verificada a inexistência de tratamento fiscal específico sobre as receitas auferidas pela consulente, são aplicáveis as alíquotas gerais, isto é, 0,65% (sessenta e

¹ Conforme Misabel Derzi: “defendemos que alíquota zero é o mesmo que isenção. Já registramos que, tecnicamente, existem formas distintas de o legislador negar a tributabilidade, vale dizer, conceder isenção, seja pela hipótese, seja pela consequência. Quando a norma concessiva de isenção atua por meio da consequência da norma de tributação, nulificando o dever (seja pela alíquota, pela base de cálculo ou pela sujeição passiva) a hipótese ou fato gerador não sai ileso. Ao contrário, os fatos relativamente aos quais a norma de isenção nulificou o dever, atuando por meio da consequência, são automaticamente ceifados, retirados, alijados da hipótese” (Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado, nota de atualização em BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1354).

“*Ibid.*”, p. 1354.

² TORRES, Ricardo Lobo. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário, 2. ed., Forense, Rio de Janeiro apud CORRÊA, Sergio Feltrin. Interpretação e integração da legislação tributária. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 640.

cinco centésimos por cento) ou 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 3,0% (três por cento) ou 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), relativas à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, respectivamente, conforme sujeição ao regime de apuração cumulativa ou não cumulativa dessas contribuições (art. 8º, I, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e arts. 2º e 10 da Lei nº 10.833, de 2003).

21. Em consequência do exposto, é de concluir que a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos previstos pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, aplica-se exclusivamente a operações de vendas de mercadorias. Por isso, não se aplica às receitas decorrentes de operações cujo objeto seja a prestação serviços de manutenção em bens de terceiros, mesmo em relação às partes e peças empregadas no serviço.

Conclusão

22. Em face do exposto, responde-se à consultante que as receitas decorrentes de operações cujo objeto seja a prestação de serviços de manutenção e reparação em bens integrantes do ativo imobilizado de terceiros domiciliados na Zona Franca de Manaus não são alcançadas pela redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, prevista no art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004.

23. À consideração do revisor.

(Assinado digitalmente)

JANSEN DE LIMA BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

24. De acordo.

(Assinado digitalmente)

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Revisor

25. De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri), da Cosit.

(Assinado digitalmente)

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit04

(Assinado digitalmente)

ALDENIR BRAGA CHRISTO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit02

26. De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

(Assinado digitalmente)
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

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

(Assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit