



Solução de Consulta nº 257 - Cosit

Data 17 de dezembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

SUSPENSÃO PREVISTA NOS §§ 6-A A 9º DO ART. 40 DA LEI Nº 10.865, DE 2004. FRETE CONTRATADO POR COMERCIAL EXPORTADORA. INAPLICABILIDADE.

Somente pessoa jurídica preponderantemente exportadora regularmente habilitada perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode contratar serviços de transporte (frete) com a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep prevista nos §§ 6-A a 9º do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004.

Esta suspensão não alcança as receitas de frete obtidas por transportador subcontratado para a execução dos serviços de transporte.

REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA COSIT Nº 99.111, 13 DE SETEMBRO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 22 DE SETEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, §§ 6ºA, II, 8º e 9º, com redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

SUSPENSÃO PREVISTA NOS §§ 6-A A 9º DO ART. 40 DA LEI Nº 10.865, DE 2004. FRETE CONTRATADO POR COMERCIAL EXPORTADORA. INAPLICABILIDADE.

Somente pessoa jurídica preponderantemente exportadora regularmente habilitada perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode contratar serviços de transporte (frete) com a suspensão da incidência da Cofins prevista nos §§ 6-A a 9º do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004.

Esta suspensão não alcança as receitas de frete obtidas por transportador subcontratado para a execução dos serviços de transporte.

REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA COSIT Nº 99.111, 13 DE SETEMBRO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 22 DE SETEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, §§ 6ºA, II, 8º e 9º, com redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008.

Relatório

O interessado, acima identificado, vem formular consulta a esta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca da interpretação dos §§ 6ºA e 8º do art. 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no que tange à aplicabilidade da suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, sobre a receita decorrente de frete relativo ao transporte, dentro do território nacional até o ponto de saída, de produto a ser exportado, contratado por pessoas jurídicas comerciais exportadoras registradas no Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços - MDIC (*trading companies*).

2. Afirma o consulente que se dedica ao ramo de transportes de cargas em geral e que obtém receitas de frete, bem como que é contratado por pessoas jurídicas comerciais exportadoras devidamente registradas no MDIC (*trading companies*) para o transporte de produtos destinados à exportação até cidades portuárias brasileiras. Aduz que presta tais serviços com veículos próprios e mediante subcontratação.

3. Relata que tem recolhido a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre os fretes, mas que recentemente chegou a seu conhecimento a regra dos §§ 6ºA a 9º do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004. Explica que, em seu entendimento, não deve recolher os tributos nos casos em que o frete referente ao transporte de produtos destinados à exportação até o ponto de saída do território nacional for contratado por pessoas jurídicas comerciais exportadoras devidamente registradas no MDIC (*trading companies*) e constar na nota fiscal a indicação de que o produto transportado destina-se à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação. Entende também que a norma se aplica independentemente de realizar o transporte com frota própria ou de terceiros.

4. Enfatiza que o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, estendeu às operações de compra de mercadorias no mercado interno para o fim específico de exportação os mesmos benefícios fiscais concedidos por lei a exportações efetivas.

5. Aduz que não faria sentido a legislação suspender a tributação do frete interno para produtos destinados à exportação para empresas preponderantemente exportadoras e não suspender para produtos destinados à exportação para *trading companies*, que exportam o que adquirem no mercado nacional.

6. Entende ainda que as *trading companies* poderiam se qualificar também como pessoa jurídica preponderantemente exportadora, o que não faria sentido pois já teria passado por um processo bem mais rigoroso junto à Receita Federal e à Secretaria de Comércio Exterior. Salaria que, se a *trading* exporta mais que a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, não haveria sentido em suspender a tributação sobre o frete contratado pela preponderantemente exportadora e não suspender sobre o frete

contratado pela *trading*. Explica que, em seu entender, ao ser inserido o § 6ºA ao art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, também foi inserido o § 8º, proporcionando um tratamento isonômico entre as operações.

7. Por fim, a consulente questiona: *“Diante do exposto, requer-se a Vossa Senhoria um posicionamento formal no sentido de confirmar o entendimento da Consulente de que, nos termos da Lei nº 10.865/04 (artigo 40, §6º-A e §8º), não deve haver o recolhimento das contribuições ao PIS e à COFINS sobre as receitas auferidas da venda do frete, quando:*

7.1. *O frete, para o transporte dentro do território nacional de produtos destinados à exportação, for contratado por trading companies (comerciais exportadoras com fins específicos de exportação, devidamente registradas), conforme listagem do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio - MIDC;*

7.2. *O frete se referir ao transporte dos produtos até o ponto de saída do território nacional, ou seja, cidades portuárias;*

7.3. *Conste na nota fiscal a indicação de que o produto transportado destina-se à exportação ou à formação de lote com a finalidade de exportação.”*

7.4. *“Por fim, requer a confirmação de que referida norma se aplica, independentemente do transporte ser realizado pela consulente com frota própria ou de terceiros.”*

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

Fundamentos

9. Inicialmente, salienta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

10. 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.

11. Preliminarmente à análise dos questionamentos apresentados pela consulente, ressalta-se que esta Solução de Consulta não aborda a possibilidade ou impossibilidade de aplicação da suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam os §§ 6º-A e 8º do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, a operações

anteriores protagonizadas pela consulente em relação às quais tenha ou não tenha sido aplicada a referida suspensão de incidência. Isso porque esta questão não é objeto específico de questionamento e porque as informações apresentadas pela consulente são insuficientes para essa análise.

DA INAPLICABILIDADE DA SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS DE QUE TRATAM OS §§ 6º-A E 8º DO ART. 40 DA LEI Nº 10.865, DE 2004, À HIPÓTESE DE CONTRATAÇÃO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE POR “TRADING COMPANIES”

12. Antes de iniciar a discussão sobre a hermenêutica do § 8º do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, cumpre analisar as características das *trading companies* aventadas pela consulente. Sobre tais características, a Solução de Consulta Cosit nº 80, de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 26 de janeiro de 2017, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil (RFB) <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), dispõe o seguinte:

“Fundamentos

(...)

13. *Quanto aos demais pontos da consulta, introduzimos o tema esclarecendo que a legislação prevê duas espécies de empresas comerciais exportadoras (ECE): as empresas constituídas nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, conhecidas como trading companies, e as demais ECEs.*

14. *As trading companies devem submeter-se aos requisitos mínimos estabelecidos no art. 2º do referido Decreto-lei. As demais ECEs são regidas pelo direito comum de empresa, de que trata o Código Civil, tendo tratamento administrativo e fiscal compatíveis com os dispensados a qualquer outra empresa que opere na exportação.*

15. *Prosseguindo na consulta, nota-se que o primeiro e quarto questionamentos da consulente são semelhantes, onde ela indaga se qualquer empresa comercial exportadora, desde que legalmente constituídas e registradas, podem usufruir da isenção da Contribuição para o PIS/Pasep, da Confins, e da imunidade do IPI.*

(...)

23. *Apesar de tal dispositivo não se dirigir expressamente às trading companies, lembre-se que há requisitos idênticos a ela aplicáveis constantes do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972.*

24. *Já o art. 43, V e § 1º do RIPI, de 2010, não faz qualquer menção à espécie de ECE. Isso significa, portanto, que é aplicável quando os produtos forem adquiridos, quer pela trading company, quer pelas demais ECE, desde que sejam remetidos diretamente para embarque de exportação ou para qualquer outro local especificado na legislação, por conta e ordem da adquirente.*

25. *Portanto, respondendo à primeira e quarta perguntas, pela análise da legislação, podemos então concluir que para o gozo da isenção ou não-incidência da*

Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e ainda, da suspensão do IPI, é sempre exigida a comprovação do fim específico de exportação, a qual é feita pela pessoa jurídica que efetuou a venda a uma empresa exportadora, não fazendo distinção à espécie de ECE.

(...)"

13. Ainda mais elucidativo sobre as características das *trading companies* é o conteúdo disponibilizado pelo Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDIC) em seu do sítio eletrônico¹:

“Regime Jurídico das Empresas Comerciais Exportadoras

Primeiramente, cumpre enfatizar que empresas comerciais são empresas que têm por objeto social a comercialização de mercadorias, podendo comprar produtos fabricados por terceiros para revender no mercado interno ou destiná-los à exportação, bem como importar mercadorias e efetuar sua comercialização no mercado doméstico. Ou seja, exercem atividades típicas de uma empresa comercial.

A expressão “trading company” não é utilizada na legislação brasileira, e na doutrina há confusão entre as definições de “empresa comercial exportadora” e “trading company”. A distinção se faz entre as empresas comerciais exportadoras (ECE) que possuem o Certificado de Registro Especial e as que não o possuem.

As empresas comerciais exportadoras são reconhecidas no Brasil pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico de exportação. Essa norma assegura, tanto ao produtor vendedor quanto à ECE, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação.

Pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, apenas as empresas comerciais exportadoras que obtivessem o Certificado de Registro Especial seriam beneficiadas com os incentivos fiscais à exportação. Contudo, a legislação atual não faz essa distinção.

De acordo com a legislação tributária atual, existem duas espécies de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE): i) as que possuem o Certificado de Registro Especial e ii) as que não o possuem. Entretanto, os benefícios fiscais quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), às Contribuições Sociais (PIS/PASEP e COFINS) e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) aplicam-se, atualmente, às duas espécies, sem distinção alguma. A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) expressa esse entendimento, por meio da Solução de Consulta nº 40, de 4 de maio de 2012, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 7 de maio de 2012:

“A não incidência do PIS/Pasep e Cofins e a suspensão do IPI aplicam-se a todas as empresas comerciais exportadoras que adquirirem produtos com o fim específico de exportação. Duas são as espécies de empresas comerciais exportadoras: a constituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e a simplesmente registrada na Secretaria de Comércio Exterior.”

Portanto, atualmente, há duas categorias de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE), sem diferenciação com relação aos incentivos fiscais. Essencialmente, as

¹ <<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/empresa-comercial-exportadora-trading-company>>, consultado em 21 de novembro de 2018.

*comerciais exportadoras são classificadas em dois grandes grupos: i) **as que possuem o Certificado de Registro Especial, denominadas “trading companies”, regulamentadas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária; e ii) as comerciais exportadoras que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com Código Civil Brasileiro.***

(...)

Apesar de não haver menção na legislação brasileira da expressão “trading company”, usualmente esse termo é encontrado relacionado à Empresa Comercial Exportadora (ECE) possuidora do Certificado de Registro Especial. A RFB também acata esse entendimento, por meio da Solução de Consulta nº 56, de 16 de junho de 2011, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 17 de junho de 2011:

“A trading company é a empresa comercial exportadora constituída sob a forma de sociedade por ações, dentre outros requisitos mínimos previstos no Decreto-Lei nº 1.248/72.”

(...)” (g.n)

14. Até aqui foram apresentadas duas classificações das pessoas jurídicas envolvidas com o comércio exterior, a saber: as empresas comerciais exportadoras (ECE), como gênero, e as tradings companies, como espécie daquelas.

15. Ocorre que o citado art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, institui ainda uma terceira classificação para as pessoas jurídicas envolvidas com o comércio exterior, qual seja pessoa jurídica preponderantemente exportadora, cuja disciplina infralegal consta precipuamente da Instrução Normativa SRF nº 595, de 27 de dezembro de 2005, que exige, entre outras, habilitação de tais pessoas jurídicas perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil para fruição dos benefícios tributários permitidos pelo aludido dispositivo legal.

16. Transcrevem-se os dispositivos legais que suscitaram as dúvidas apresentadas nesta consulta:

Lei 10.865, 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)

(...)

§ 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)

(...)

§ 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)

17. Esclarecidas as classificações atribuídas às pessoas jurídicas envolvidas com comércio internacional e dado que os benefícios tributários estabelecidos pelo art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, destinam-se a beneficiar as aquisições e contratações efetuadas pelas pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, neste ponto se discute se as disposições do § 8º do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, teriam o condão de estender às *trading companies* a possibilidade de contratar serviços de transporte (frete) com suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

18. Evidentemente essa discussão somente tem cabimento na hipótese em que a *trading company* não está também caracterizada e habilitada perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) como pessoa jurídica preponderantemente exportadora (ver Instrução Normativa SRF nº 595, de 27 de dezembro de 2005).

19. Conforme elucidado acima, somente pode ser considerada pessoa jurídica preponderantemente exportadora aquela formalmente habilitada perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil (inclusive com publicação no Diário Oficial da União do ato declaratório), independentemente de outras classificações ou habilitações conferidas à pessoa jurídica (inclusive *trading company*).

20. Resta claro do texto normativo, para fins de aplicação da suspensão de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pelo §§ 6º-A e 8º do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, é necessário que o frete seja contratado por pessoa jurídica preponderantemente exportadora regularmente habilitada perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, não alcançando a contratação efetuada por uma pessoa jurídica que não ostente essa condição, ainda que se trate de *trading company*.

21. O § 8º do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, simplesmente estabelece que a pessoa jurídica preponderantemente exportadora tanto pode contratar frete para levar seu produto até o ponto de saída do território nacional quanto pode também contratar frete para levar seu produto até o estabelecimento de uma empresa comercial exportadora (inclusive *trading company*). Todavia, o mencionado dispositivo não alterou o requisito de que a contratação do frete para transporte do produto seja feita por uma pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

INAPLICABILIDADE DA SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS DE QUE TRATAM OS §§ 6º-A E 8º DO ART. 40 DA LEI Nº 10.865, DE 2004, ÀS RECEITAS AUFERIDAS POR TRANSPORTADOR SUBCONTRATADO.

22. A consulente questiona também se a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam os §§ 6º-a e 8º do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, se aplica *“independentemente do transporte ser realizado pela consulente com frota própria ou de terceiros”*.

23. Sobre este tema, foi publicada a Solução de Consulta Cosit nº 341, de 2017, publicada no DOU de 27 de julho de 2017, (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 IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

23.1. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

“Fundamentos

(...)

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.”

Conclusão

Diante do exposto e com base nos atos legais citados, proponho que a presente consulta seja solucionada, informando-se à consulente que a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas de frete contratados por pessoa jurídica preponderantemente exportadora, prevista no § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, não alcança as receitas de frete obtidas por transportador subcontratado para a execução dos serviços de transporte.” (grifou-se)

OBRIGATORIEDADE DE TRANSPORTE ATÉ O PONTO DE SAÍDA DO TERRITÓRIO NACIONAL PARA APLICABILIDADE DA SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS DE QUE TRATAM OS §§ 6º-A E 8º DO ART. 40 DA LEI Nº 10.865, DE 2004

24. Acerca do assunto, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 100, de 30 de junho de 2016, publicada no DOU de 29 de setembro de 2016, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>), que nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

24.1 Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes:

“EMENTA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. CONTRATAÇÃO DE FRETE PARA TRANSPORTAR PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO ATÉ LOCAL DIVERSO DO PONTO DE SAÍDA DESSES PRODUTOS DO TERRITÓRIO NACIONAL. RECEITAS DE FRETE. SUSPENSÃO. DESCABIMENTO.

A suspensão da incidência da Cofins de que trata o inciso II do § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, somente se aplica à receita decorrente do transporte do produto até o ponto de saída do território nacional, conforme disposto no § 7º do mesmo art. 40, não alcançando receita decorrente do transporte do produto até ponto do território

diverso deste, ainda que posteriormente haja o transporte do produto por outra pessoa jurídica até o ponto de saída do território nacional.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 - CTN, art.111, inc. I; Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, §§ 6º-A, II, e 7º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. CONTRATAÇÃO DE FRETE PARA TRANSPORTAR PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO ATÉ LOCAL DIVERSO DO PONTO DE SAÍDA DESSES PRODUTOS DO TERRITÓRIO NACIONAL. RECEITAS DE FRETE. SUSPENSÃO. DESCABIMENTO.

A suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o inciso II do § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, somente se aplica à receita decorrente do transporte do produto até o ponto de saída do território nacional, conforme disposto no § 7º do mesmo art. 40, não alcançando receita decorrente do transporte do produto até ponto do território diverso deste, ainda que posteriormente haja o transporte do produto por outra pessoa jurídica até o ponto de saída do território nacional.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 - CTN, art.111, inc. I; Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, §§ 6º-A, II, e 7º.

(...)

Fundamentos

(...)

5. *Preliminarmente, convém reproduzir, na parte que interessa a presente consulta, a redação atual do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, regedora da situação descrita pela consulente:*

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.

(...).

§ 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:

I - matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos na forma deste artigo; e

II - produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

§ 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. (grifou-se)

§ 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.

§ 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.

(...)

6. Como se depreende dos excertos transcritos, a legislação que rege o benefício fiscal dispõe de forma expressa que a suspensão alcança as receitas de frete contratado por pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno para o transporte dentro do território nacional de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos com suspensão (§ 6º-A, I) ou de produtos destinados à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora (§ 6º-A, II).

7. Nesta última hipótese (§ 6º-A, II), o destino final da operação de transporte há de ser, necessariamente, o ponto de saída do território nacional (§ 7º).

8. Nota-se que a prestação do serviço de frete por parte da consulente atende ao previsto no inc. II do § 6-A, na medida em que referente a produtos destinados à exportação por pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

9. Todavia, o frete contratado não se amolda à exigência do § 7º do mesmo artigo, visto que o transporte rodoviário realizado pela consulente corresponde ao trecho inicial do percurso da carga até o seu ponto de saída do território nacional. No trecho ferroviário seguinte é que se opera o transporte com destino ao porto por onde será exportado o minério.

10. Por versarem sobre suspensão de incidência tributária, os dispositivos legais sob análise devem ser interpretados em conformidade com o disposto no art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; (grifou-se)

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

11. Consolidou-se assim, em termos legais, a norma geral de hermenêutica segundo a qual as disposições que estipulem exceções não comportam ampliações ou analogias. De modo que a suspensão prevista no inc II do § 6º-A c/c § 7º do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, exceção que é à regra geral tributária, somente se aplica à hipótese ali expressamente indicada.

12. Ademais, o entendimento aduzido pela consulente, de que a suspensão dessas contribuições incidente sobre as receitas de frete independe do número de contratos firmados, é ponto de vista que não encontra respaldo no conceito de transporte multimodal de cargas, expresso na Lei nº 9.611, de 19 de fevereiro de 1988:

Art. 1º O Transporte Multimodal de Cargas rege-se-á pelo disposto nesta Lei.

Art. 2º Transporte Multimodal de Cargas é aquele que, regido por um único contrato, utiliza duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino, e é executado sob a responsabilidade única de um Operador de Transporte Multimodal. (grifou-se).

13. *Assim, quanto ao questionamento apresentado no item 3, (i), uma vez que o frete objeto do questionamento da consulente refere-se a transporte de produtos até ponto diferente do de saída do território nacional, não haverá suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as correspondentes receitas auferidas.*

14. *De modo que o questionamento reproduzido no item 3, (ii), supra, resulta prejudicado, na medida em que não há que se falar em responsabilidade pelo pagamento de tributos suspensos sobre receitas de frete da consulente, caso não efetivada a exportação do minério.*

15. *Por fim, salienta-se que o entendimento apresentado nesta Solução de Consulta vem sendo adotado pela RFB desde há muito, conforme se observa, exemplificativamente, nas seguintes decisões, transcritas suas ementas na parte relativa à Cofins:*

Solução de Consulta Disit/SRRFº06RF nº 89, de 13 de setembro de 2011 (DOU de 21/09/2011)

Ementa: Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora. Contratação de Frete Para Transportar Produtos Destinados à Exportação até Local que Difere do Ponto de Saída desses Produtos do Território Nacional. Suspensão da Cofins Incidente sobre as Receitas de Frete Auferidas pelo Transportador. Impossibilidade.

Na situação em que pessoa jurídica preponderantemente exportadora contrata frete para o transporte de produtos destinados à exportação e em que o frete não se refere ao transporte desses produtos até o seu ponto de saída do território nacional não se aplica às receitas de frete auferidas pelo transportador a suspensão da Cofins prevista nos §§ 6º-A e 7º do art. 40 da Lei nº 10.865/2004.

Solução de Consulta Disit/SRRFº08RF nº 153, de 14 de junho de 2012 (DOU de 26/07/2012)

Suspensão. Frete. Art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004. Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora. Produto Destinado à Exportação.

Receitas de frete, referentes ao transporte de produto até o ponto de saída do território nacional, para o fim de exportação, são alcançadas pela suspensão da incidência da Cofins, de que trata o art. 40, § 6º-A, II, da Lei nº 10.865, de 2004, desde que tal frete seja contratado por empresa que seja comprovadamente pessoa jurídica preponderantemente exportadora, nos termos definidos no § 1º do art. 40 da Lei nº

10.865, de 2004, e o produto transportado seja destinado à exportação pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora ou por ela vendido à empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação. Para a comprovação de tais fatos, devem ser observados os preceitos dos §§ 4º e 9º do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, e os dispositivos da Instrução Normativa SRF nº 595, de 27 de dezembro de 2005, norma esta que regulamenta o art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, ao dispor sobre as normas de habilitação de pessoa jurídica preponderantemente exportadora e sobre a aplicação de tal regime suspensivo. Regime de Apuração. O regime suspensivo de que trata o art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, é aplicável tanto para pessoas jurídicas que apurem a Cofins no regime cumulativo quanto para aquelas que a apuram pelo regime não-cumulativo, porquanto tal dispositivo não faz qualquer restrição dessa natureza.

Solução de Consulta Disit/SRRF nº 08RF nº 151, de 3 de julho de 2013
(DOU de 28/08/2013)

Receita de Frete Entre Estabelecimentos de Pessoa Jurídica Preponderantemente Exportadora. Inaplicabilidade de Suspensão.

Receitas de frete, quando tais fretes forem contratados por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras e relativos ao transporte de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem, dentro do território nacional, entre os estabelecimentos da mesma empresa, estão sujeitas à tributação da contribuição para o PIS/Pasep, não gozando da suspensão de que trata em relação o art. 40, § 6º - A, I, da Lei nº 10.865, de 2004, por ausência de previsão legal.

Conclusão

15. Pelo exposto, responde-se à consulente que:

a) a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o inciso II do § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, somente se aplica à receita decorrente do transporte do produto até o ponto de saída do território nacional, conforme disposto no § 7º do mesmo art. 40, não alcançando receita decorrente do transporte do produto até ponto do território diverso deste, ainda que posteriormente haja o transporte do produto por outra pessoa jurídica até o ponto de saída do território nacional;

b) portanto, no caso concreto questionado pela consulente, não se aplica a suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o inciso II do § 6º-A c/c § 7º do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, às receitas decorrentes de frete rodoviário contratado para realizar a etapa inicial de transporte do produto até a área de embarque em ferrovia, ainda que o transportador ferroviário conclua a segunda fase da operação, de remessa da carga até o porto por onde será exportado o minério." (grifou-se)

PROCEDIMENTOS OPERACIONAIS EXIGIDOS PARA APLICABILIDADE DA SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS DE QUE TRATAM OS §§ 6º-A E 8º DO ART. 40 DA LEI Nº 10.865, DE 2004

25. Por fim, de acordo com o disposto nos incisos VII e IX do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013 (abaixo transcritos), declara-se a ineficácia quanto aos questionamentos sobre questões operacionais, porque não apresentam dúvida de interpretação, porquanto são fatos já disciplinados em disposição literal de lei e ato normativo antes da mesma da apresentação da consulta.

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;

(...)

IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

26. Nada obstante, o texto do § 9º do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, é claro em exigir apontamentos na nota fiscal relativa à operação contemplada pela suspensão de incidência em voga.

Art. 40 (...)

§ 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)

27. Ademais, IN SRF nº 595, de 27 de dezembro 2005, exige habilitação da pessoa jurídica preponderantemente exportadora para a RFB:

**DA HABILITAÇÃO AO REGIME
DA OBRIGATORIEDADE DA HABILITAÇÃO**

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. 1º.

Conclusão

28. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que somente pessoa jurídica preponderantemente exportadora regularmente habilitada perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode contratar serviços de transporte (frete)

com a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista nos §§ 6-A a 9º do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004.

29. Esta suspensão não alcança as receitas de frete obtidas por transportador subcontratado para a execução dos serviços de transporte.

30. A suspensão em comento somente se aplica à receita decorrente do transporte do produto até o ponto de saída do território nacional, não alcançando receita decorrente do transporte do produto até ponto do território diverso deste, ainda que posteriormente haja o transporte do produto por outra pessoa jurídica até o ponto de saída do território nacional.

31. Por fim, declara-se a ineficácia quanto aos questionamentos sobre questões operacionais, porque não apresentam dúvida de interpretação.

(assinado digitalmente)

SANDRO DE VARGAS SERPA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

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

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