



Solução de Consulta nº 385 - Cosit

Data 30 de agosto de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

IMPORTAÇÃO. MERCADORIA ESTRANGEIRA. FRETE. INCIDÊNCIA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A regra legal de que a Cofins-Importação não incide isoladamente sobre o custo do frete computado no valor aduaneiro que lhe serviu de base de cálculo é aplicável, inclusive, quando a mercadoria estrangeira é desembaraçada sob regime suspensivo de impostos e contribuições incidentes na importação.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, arts. 2º, 3º, 4º e 7º; Decreto nº 6.759, de 2009, art. 77; IN SRF nº 513, de 2005, art. 3º, I.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

IMPORTAÇÃO. MERCADORIA ESTRANGEIRA. FRETE. INCIDÊNCIA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE.

A regra legal de que o PIS/Pasep-Importação não incide isoladamente sobre o custo do frete computado no valor aduaneiro que lhe serviu de base de cálculo é aplicável, inclusive, quando a mercadoria estrangeira é desembaraçada sob regime suspensivo de impostos e contribuições incidentes na importação.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, arts. 2º, 3º, 4º e 7º; Decreto nº 6.759, de 2009, art. 77; IN SRF nº 513, de 2005, art. 3º, I.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta apresentada sem a identificação da questão interpretativa que tenha obstado a aplicação, pela consulente, de normas da legislação tributária; ou sem a indicação dos fatos aos quais será aplicada a interpretação solicitada.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, incs. I e II.

Relatório

A consulente acima identificada, declarando atuar no ramo de “*indústria naval em estaleiro*”, formula consulta acerca de interpretação da legislação tributária relativa ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF); à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/PASEP-Importação); à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação); e à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE); tendo em vista o disposto nos arts. 685 e 711 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99); nos arts. 1º e 3º do Decreto nº 6.761, de 5 de fevereiro de 2009; no art. 2º, X, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; na Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000; e no art. 2º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014.

2. Aduz, primeiramente, as seguintes considerações de fato e de direito:
- a) que “*contratou serviço de transporte internacional de cargas (...), realizado através do transporte marítimo ou aéreo (‘da origem: exterior para destino: exterior’ e/ou ‘da origem: exterior para destino: Brasil’), desenvolvido exclusivamente no exterior através de emissão de conhecimentos de embarque reconhecidos internacionalmente (BILL OF LADING)*”; (gn)
 - b) que “*efetua o pagamento dos Serviços de Frete Internacional em três modalidades: (1) diretamente para o Prestador de Serviços estabelecido no exterior, pessoa jurídica que não está domiciliada em país ou dependências com tributação favorecida; (2) para agenciador estabelecido no Exterior: INVOICE do agente contratado descreve como serviço: FREIGHT SERVICE (serviço de frete), mas o BILL OF LADING anexo a INVOICE foi emitido pelo efetivo prestador de serviço de frete internacional e consta a consulente como SHIPPER. Todos são pessoas jurídicas e não estão domiciliadas em país ou dependências com tributação favorecida; (3) para agenciador estabelecido no Brasil que prestará serviços especializados para execução de transporte marítimo, aéreo e/ou terrestre de carga, internacional e nacional, incluindo, sem se limitar a coordenação logística, fiscalização e carregamento desde porto de origem até porto de destino, bem como vistoria no porto de origem e de destino com emissão de laudo e movimentação da carga no porto de destino, armazenagem e transporte rodoviário, relacionados com as atividades executadas pela consulente*”; (gn)
 - c) que, “*em pagamentos referentes as modalidades 1 e 2, acima mencionadas, efetuou o recolhimento de 15% IRRF, 10% CIDE, 1,65% PIS-importação e 7,60% COFINS-importação*”;
 - d) que “*questiona a tributação de IRRF, CIDE, PIS-importação e COFINS-importação, quando do pagamento de Serviço de Frete Internacional, com o objetivo de esclarecer fato gerador e alíquotas aplicáveis para os tributos federais nas modalidades 1 a 3 praticadas pela consulente*”;
 - e) que “*Serviço de Frete Internacional, é aquele realizado através do transporte marítimo ou aéreo de uma determinada carga, coordenado e executado por empresa estrangeira,*

desenvolvido exclusivamente no exterior e documentado através de emissão de conhecimentos de embarque reconhecidos internacionalmente”;

- f) que, “conforme orientações contidas no MAFON 2014 e na IN 1455/2014, alíquota de IRRF para frete internacional, como regra geral, seria 15% (podendo ser reduzida para 0%) e em se tratando de remessa para pessoa jurídica domiciliada em país ou dependências com tributação favorecida (paraíso fiscal) a alíquota devida é de 25%”;

3. Em face desse contexto, propõe as seguintes questões:

1º Questionamento – IRRF: Frete Internacional está sujeito a 15% IRRF, podendo ser reduzido a 0%, (artigo 711 - Decreto 3000/99 e MAFON 2014) ou 25% IRRF (artigo 685 - Decreto 3000/99)?

2º Questionamento – IRRF: O trecho previsto na IN 1455/2014 "...desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes..." está relacionado com a operação de câmbio e a instituição bancária que está realizando a mesma, ou seja, para que o IRRF seja reduzido a 0%, em vez de 15%, todas as operações de câmbio (Serviço de Transporte Internacional) devem passar por instituição bancária autorizada no Brasil?

3º Questionamento – IRRF: Considerando que, de acordo com a regulamentação em vigor, o exportador de mercadorias, ou de serviços, pode manter, no exterior, os recursos relativos ao recebimento de suas exportações observando as disposições da Secretaria da Receita Federal do Brasil a respeito da Declaração sobre a Utilização dos Recursos em Moeda Estrangeira Decorrentes do Recebimento de Exportações (Derex), caso o pagamento do frete internacional seja efetuado por exportador brasileiro utilizando transferência bancária de conta corrente exportador mantida no exterior, sendo a origem dos recursos receitas de exportação no exterior, não há fato gerador de IOF, pois não há operação de câmbio. Qual será a alíquota de IRRF devida nesta operação (0%, 15% ou 25%)?

4º Questionamento – PIS-importação e COFINS-importação: O artigo 2º, Inciso X, da Lei 10.865/2004 dispõe que as contribuições PIS-importação e COFINS-importação não incidem sobre o custo do transporte internacional e de outros serviços, que tiverem sido computados no valor aduaneiro que serviu de base de cálculo da contribuição quando da importação dos produtos. No entanto, a consulente importa produtos sob IN 513/2005, com suspensão de PIS/COFINS (ADE 3/2014 DOU 12/03/2014). Neste caso, quando do pagamento do serviço de frete internacional haverá incidência de PIS-importação e COFINS-importação?

5º Questionamento – CIDE: Caracterizada a prestação de serviços de assistência administrativa e semelhantes ou de serviços técnicos por parte de domiciliado no exterior a pessoa jurídica domiciliada no país, sujeitam-se as remessas para pagamento de tais serviços ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte, à alíquota de 15% e CIDE 10%. Serviço de Frete Internacional, através do transporte marítimo ou aéreo de uma determinada carga, coordenado e executado por empresa estrangeira, desenvolvido exclusivamente no exterior e documentado através de emissão de conhecimentos de embarque reconhecidos internacionalmente (BILL OF LADING) está sujeito à CIDE (SERVIÇOS TÉCNICOS E SEMELHANTES)?

6º Questionamento – sobre Serviços acessórios e/ou complementares, mas inerentes ao frete internacional: Estes valores podem ser adicionados ao valor

do frete internacional e acompanhar a tributação deste, ou deve ser segregado na INVOICE, sendo tributado conforme a natureza do serviço prestado?

Questionamento 7, a seguir, refere-se à modalidade 2 (pagamento de frete internacional para agenciador estabelecido no Exterior)

7º Questionamento – *Na contratação do serviço de transporte internacional de cargas, através de agenciador estabelecido no Exterior, a INVOICE do agenciador descreve como serviço: FREIGHT SERVICE (serviço de frete), mas o BILL OF LADING anexo a INVOICE foi emitido pelo efetivo prestador de serviço de frete internacional. Todos são pessoas jurídicas que não estão domiciliadas em país ou dependência com tributação favorecida. A alíquota de IRRF aplicável neste caso é 0%, 15% ou 25%? Se for 0% ou 15%, será devido CIDE de 10%? Serão devidos 1,65% PIS-importação e 7,6% COFINS-importação?*

Questionamento 8, a seguir, refere-se à modalidade 3 (pagamento de frete internacional para agenciador estabelecido no Brasil)

8º Questionamento – *Com relação ao reembolso relativo ao serviço de transporte internacional de cargas, considerando que a remessa para o exterior não será efetuada pela consulente, mas sim pelo agenciador estabelecido no Brasil, esta operação está sujeita a 25% IRRF (equivalente a 33,33%, se o encargo financeiro for suportado pelo tomador do serviço) ou a natureza da operação (frete internacional) será suficiente para reduzir o IRRF para 0%?*

4. Ao final, declara que atende aos requisitos de validade do procedimento de consulta, previstos no art. 3º, § 2º, II, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

Do juízo de admissibilidade

5. Declaro, de início, que a consulta deduzida na inicial atende aos requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, somente em relação ao 4º questionamento (item 3, retro); razão por que é eficaz e deve ser solucionada apenas quanto a essa parte.

6. De outra banda, é inadmissível e, portanto, ineficaz a consulta, no que diz respeito aos demais questionamentos.

6.1 Deveras, as normas básicas que regem o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária federal estão consubstanciadas 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. Tais disposições foram consolidadas em Regulamento, baixado pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

6.2 No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a matéria é regulada pela IN RFB nº 1.396, de 2013, sob cuja égide foi deduzida a consulta em análise, e em cujo texto estão encartados os requisitos de admissibilidade da consulta.

6.3 Para o exame dessa admissibilidade, convém ressaltar que o processo de consulta constitui uma via bastante especial de orientação administrativa, em relação aos demais instrumentos de assistência que este órgão fazendário oferece ao contribuinte, no intuito de orientá-lo no cumprimento de suas obrigações tributárias.

6.4 Tal especialidade decorre do próprio fim legal a que se volta o instituto da consulta, notadamente por propiciar ao contribuinte o esclarecimento preventivo de suas dúvidas quanto à correta interpretação da norma aplicável a um caso concreto. E nesse cunho preventivo, assegurado no art. 10 da IN RFB n.º 1.396, de 2013, reside o atributo essencial que distingue e separa a consulta dos demais canais de orientação administrativa disponíveis. Eis o que reza o dispositivo:

IN RFB n.º 1.396, de 2013

Art. 10. *A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º (trigésimo) dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.*

(...).

6.5 É compreensível, portanto, que a eficácia da consulta, é dizer, a produção de seus efeitos legais específicos encontre-se subordinada à observância de requisitos igualmente específicos.

6.6 Dentre tais requisitos, merecem destaque aqueles que impõem à consulente: (i) a apresentação de questões que guardem natureza interpretativa, mediante alusão a específicos dispositivos da legislação tributária acerca dos quais é suscitado o trabalho hermenêutico; e (ii) a indicação dos fatos aos quais será aplicada a interpretação solicitada; tudo conforme art. 3º, § 2º IV, c/c art. 18, I e II, ambos da IN RFB n.º 1.396, de 2013, a seguir reproduzidos, *in verbis*:

IN RFB n.º 1.396, de 2013

Art. 3º *A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.*

(...)

§ 2º *A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:*

(...)

IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

(...).

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

I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...). (gn).

6.7 Assim, presente o caráter interpretativo de que se deve revestir uma consulta (porquanto revelador, esse caráter, do próprio interesse processual de consultar) – e tendo em vista, portanto, a finalidade prática de se determinar a força e o alcance do texto normativo, pondo-o em presença dos dados atuais de um problema¹ –, sua eficácia pressupõe: (i) a especificação, pela consulente, do dispositivo ou dos dispositivos legais cuja compreensão não lhe foi possível alcançar devido à redação da norma parecer-lhe vaga, obscura, contraditória - inapropriada, enfim, a oferecer a desejável clareza de entendimento sobre sua correta aplicação ao caso concreto; e (ii) a especificação de um contexto fático sobre o qual será aplicada a norma consultada.

6.8 É em presença de dificuldades dessa ordem que tem adequado emprego esta via processual, em cujo rito a Administração Tributária encarrega-se de pôr termo às dúvidas e de afastar a cadeia das múltiplas possibilidades interpretativas, expedindo a interpretação oficial acerca do ponto questionado, com o efeito vinculante que lhe é próprio.

6.9 Por outras palavras, o processo de consulta não constitui meio hábil para obtenção de resposta àquelas indagações lançadas sem o propósito de dirimir questões práticas bem determinadas (de modo a se atender ao requisito intrínseco do interesse processual), ou sem menção à dificuldade de compreensão que as suscitou (de modo a se atender ao requisito extrínseco da regularidade formal); indagações nas quais a consulente, ainda que cite dispositivos da legislação tributária, em nenhum deles aponta algum termo ou passagem de mais difícil leitura – a demandar interpretação administrativa para uma mais segura adequação do “conceito do fato” ao “conceito da norma” –; ou, ainda que aponte esse termo ou passagem – de difícil leitura –, indica fatos excluídos do âmbito de incidência da norma consultada.

6.10 E compreende-se bem a razão por que a lei condiciona a eficácia da consulta ao cumprimento, entre outros, dos pressupostos (intrínseco e extrínseco) sob exame: pudessem todas as questões formuladas obter resposta e produzir aqueles efeitos legais que lhe são próprios, o acúmulo obstrutivo dos pedidos, por si, já tornaria inviável a utilização do instituto processual.

6.11 Ademais, para esclarecimento de questões levantadas de modo livre e geral, sem as formalidades do processo de consulta, a RFB disponibiliza instrumentos mais ágeis e mais simples, seja por meio das orientações veiculadas no sítio oficial da instituição na rede mundial de computadores, seja mediante serviços de plantão fiscal e aduaneiro dispostos nas unidades descentralizadas de todo o país.

6.12 Pois bem. A consulta de que ora se cuida, ao menos em parte, não atende aos requisitos acima cogitados.

6.13 Realmente, quanto aos 1º, 3º, 5º, 6º, 7º e 8º questionamentos, a consulente - sem especificar nenhuma palavra ou sentença da legislação tributária que lhe tenha oferecido dificuldade interpretativa – limita-se a formular questionamentos gerais a respeito: de alíquotas

¹ BETTI, Emílio. *Teoria generale della interpretazione*, Milão, 1955 apud FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A ciência do direito*. São Paulo: Atlas, 2012, pp. 73 e 74.

de IRRF, de CIDE, de Cofins-Importação e de PIS/PASEP-Importação aplicáveis em face de despesas com fretes internacionais; da incidência de CIDE sobre essas despesas (com fretes internacionais); e da tributação de “*serviços acessórios e/ou complementares, mas inerentes ao frete internacional*”; tendo em vista as modalidades de pagamento n.ºs 1, 2 e 3, mencionadas no item 2, “b”.

6.13.1 Tal como estão formuladas, essas questões carecem de condições para uma resposta em sede de processo de consulta. Falta-lhes, como salientado, a identificação dos dispositivos da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida, o que, vale dizer, só se configura, quando a consulente, além de citar dispositivos da legislação tributária, indicar os pontos duvidosos sobre os quais deseja obter a manifestação da Administração Tributária (art. 3º, § 2º, IV, da IN RFB n.º 1.396, de 2013).

6.13.2 Veja-se que a consulente, a despeito dos contextos fáticos deduzidos em sua petição inicial, não explicitou qualquer razão que justifique a sua dificuldade ou mesmo impossibilidade de atribuir sentido aos enunciados normativos apontados em sua petição, de sorte a adotar uma decisão interpretativa unívoca, que viabilizasse a incidência ou a não incidência dessas regras no plano fático. Onde, afinal, residiria a vagueza, ou a obscuridade, ou a contraditoriedade desses enunciados?

6.14 Quanto ao 2º questionamento, a norma consultada é a do art. 2º, *caput*, da IN RFB n.º 1.455, de 2014, que regulamenta o art. 1º, I, da Lei n.º 9.481, de 1997. Disciplinam, esses dispositivos, a concessão de alíquota zero, para a quantificação de IRRF, nas hipóteses em que residentes ou domiciliados no exterior auferem rendimentos no Brasil, mediante a prestação de serviços de “*fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras*”, desde que aprovados – esses serviços – pelas autoridades competentes. Confira-se, *in litteris*:

Lei n.º 9.481, de 1997

Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses:

I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias;

IN RFB n.º 1455, de 2014

Art. 2º Sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte, à alíquota zero, os rendimentos recebidos de fontes situadas no Brasil, por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, na hipótese de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa de receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias.

Parágrafo único. Os rendimentos mencionados no caput recebidos por pessoa jurídica domiciliada em país ou dependências com tributação favorecida a que se

refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se ao imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

6.14.1 Antes, porém, de se ratificar o que fora consignado no item precedente, impende registrar que essas normas promovem alteração na regra-matriz de incidência do IRRF, ao prescrever a nulificação de sua alíquota (prevista no consequente normativo dessa regra), para as hipóteses suso mencionadas.

6.14.2 Há, na doutrina pátria, corrente expressiva defensora da tese de que os fenômenos exonerativos, decorrentes da existência da obrigação tributária principal, que não a imunidade, devam ser assimilados ao conceito jurídico da isenção. Assim, dever-se-ia recorrer ao método da interpretação literal, quando da exegese da norma que estabelece alíquota zero, como é o caso da contida no dispositivo legal reproduzido no item 6.14 acima.

6.14.3 De fato, a regra em questão suprime parcialmente o campo de incidência do aludido gravame, na medida em que reduz a abrangência dos critérios materiais (núcleos factuais) de sua regra-matriz, ao subtrair, do domínio das possíveis receitas, o subdomínio daquelas que são realizadas no país, por pessoa jurídica domiciliada no exterior, em face da prestação de determinados serviços – autorizados por autoridades competentes –, neles incluído o de frete. Para esses casos, o legislador afasta qualquer pretensão tributária. Cuida-se, portanto, de preceito que, para tal linha doutrinária, guarda um caráter isencional.

6.14.4 Com efeito, reduzida a alíquota de um tributo a zero, não há que se falar em dever, pecuniariedade ou compulsoriedade associados a essa modalidade impositiva, quando ocorrido o fato tipificado no suposto normativo da regra que prescreveu essa exoneração, pois: *“mesmo acontecendo o evento tributário, no nível da concretude real, não pode o fato ser constituído e seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não poderá se instalar à míngua de objeto”*².

6.14.5 Realmente, à luz dos escólios de Paulo de Barros Carvalho, preceito dessa natureza (isencional) é regra de estrutura e não de comportamento e, por isso mesmo, seu prescritor expede um mandamento que percute sobre outras normas e não sobre uma conduta diretamente considerada (tal como ocorre nas regras de comportamento).³

6.14.6 Misabel Derzi⁴ perfilha entendimento convergente com o de Barros de Carvalho, no que diz respeito à redução a zero das alíquotas tributárias e ao caráter isencional de tal disposição:

“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 ilesa. 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”.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo, Saraiva, 2012, p. 573.

³ *Ibid.*, p.567

⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado, nota de atualização em BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 12 ed. Rio de Janeiro, 2013, p.1354

6.14.7 A base teórica para essas inferências tem guarida na jurisprudência nacional, senão veja-se:

STJ. RESP 200802267827. Relator: Luiz Fux. Primeira Turma. DJE de 14/12/2010

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. ARTIGO 96, DA LEI 8.383/91 (DIFERENÇA ENTRE O VALOR DE MERCADO AFERIDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 1991 E O CONSTANTE DE DECLARAÇÕES DE BENS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES A 1992). APRESENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL APÓS O EXERCÍCIO FINANCEIRO DE 1992. (...) 3. Abalizada doutrina ensina que: "As normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária. Guardando sua autonomia normativa, a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura, mutilando-os, parcialmente. Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pelo preceito isentivo, ou que tolhe sua consequência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta. Se o fato é isento, sobre ele não se opera a incidência e, portanto, não há que falar em fato jurídico tributário, tampouco em obrigação tributária. E se a isenção se der pelo consequente, a ocorrência fáctica encontrar-se-á inibida juridicamente, já que sua eficácia não poderá irradiar-se. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se contra o critério temporal; (ii) pelo consequente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo, pela alíquota." (Paulo de Barros Carvalho, in "Direito Tributário - Linguagem e Método", 2ª ed., Ed. Noeses, São Paulo, 2008, pág. 521). (...).

6.14.8 No mesmo sentido: STF, Pleno, RE 475.551/PR, Rel. Min. Cezar Peluso, rel. p/ o acórdão Min. Carmen Lúcia, j. 06.05.2009, DJE de 13/11/2009, donde se extrai a seguinte nota:

¹⁶ (...) *A não-cumulatividade é princípio, norma cogente, que colore todas as operações em que ocorre a incidência do imposto sobre produtos industrializados, nada distinguindo tratar-se de produto classificado no campo da isenção, da não-tributação ou da tributação em alíquota zero. Se, de um lado, a classificação em distintos códigos visa a facilitar o exercício do princípio constitucional da seletividade, não se pode admitir, por outro, que tal distinção classificatória venha a ser utilizada para impedir a aplicação do princípio da não-cumulatividade. Isso porque, lembra PAULO DE BARROS CARVALHO, 'a norma isentiva tem objetivo determinado: mutilar, parcialmente, a regra-matriz de incidência tributária'. (...).*

6.14.9 Registre-se⁵, a bem do debate, haver correntes diversas, inclusive no âmbito do STF (RE 72.433; RMS 18.191; RE 72.452; RMS 18.616), entendendo ser a "alíquota zero" juridicamente distinta dos fenômenos exonerativos da suspensão e da exclusão do crédito tributário (CTN, arts. 151 e 175).

6.14.9.1 Sacha Calmon, em Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária (Ed. Del Rey, 3ª Edição, pag. 179), dá-nos notícia de decisão da Suprema Corte, na qual se consagra tal entendimento: "No RE 76.284, está dito que "as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal distinguiram a isenção da tarifa livre ou zero por entender que a figura da isenção tem como pressuposto existência de uma alíquota positiva e não a tarifa neutra, que corresponde à omissão da alíquota do tributo". E mais: "Se a isenção equivale à exclusão do crédito fiscal (CTN art. 97, VI), o seu pressuposto inafastável é o de que exista uma alíquota positiva que incida sobre a importação da mercadoria. Tarifa livre ou zero, não podendo dar lugar ao crédito fiscal, exclui possibilidade da incidência da lei de isenção" (destaques do autor).

6.14.9.2 Esse entendimento poderia levar à conclusão preliminar de que, por não se tratar de isenção, ou de qualquer outro fenômeno referido no art. 111 do CTN, a norma definidora da "alíquota zero" não se sujeitaria à interpretação literal. Não obstante, a questão deve ser melhor assentada, pois é pacífico dever ser parcimoniosa a exegese de norma definidora de benefício tributário, de forma a não causar prejuízo ao Estado, nem enriquecimento sem causa ao contribuinte.

6.14.10 *In casu*, as normas do art. 2º, *caput*, da IN RFB nº 1.455, de 2014, e do art. 1º, I, da Lei nº 9.481, de 1997, investem "imediatamente" contra o critério quantitativo da regra-matriz do IRRF, e, dessa maneira, investem também contra o critério material (caracterizado pelo verbo "auferir" e pelo complemento "receita") dessa mesma regra, desta feita, "mediatamente"⁶, na forma descrita no item 6.14.3 retro.

6.14.11 Ante essas injunções, a compreensão do art. 2º, *caput*, da IN RFB nº 1.455, de 2014, e do art. 1º, I, da Lei nº 9.481, de 1997, deve seguir as diretivas 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 a isenção, e, também, a fixação de alíquota zero, que a legislação deva ser interpretada segundo o método literal – em que o intérprete cinge-se 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 integração⁷.

6.14.12 Pois bem. Atendo-se à literalidade dos preceitos em questão, deduz-se que estatuem tão somente a exoneração de receitas auferidas por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, pela prestação, no Brasil, de determinados serviços – cuja execução tenha sido aprovada por autoridades competentes –, neles incluído o de frete.

6.14.13 Veja-se: seria juridicamente inconcebível exigir-se tal aprovação, no caso em que esses serviços sejam realizados no exterior. Assim, seja pelo critério literal, seja pelo critério lógico, o âmbito de validade material das normas do art. 2º, *caput*, da IN RFB nº 1.455,

⁵ cf PARECER PGFN/CAT/Nº 1.495, DE 09 DE AGOSTO DE 2001, ítems 19, 20 e 21.

⁶ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado, nota de atualização em BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1353.

⁷ 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: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 640.

de 2014, e do art. 1º, I, da Lei nº 9.481, de 1997, não alcança, v. g., o auferimento de receitas por fretes realizados unicamente no exterior.

6.14.14 Sucede que a consulente estabeleceu, como premissa fática, a contratação de “*serviço de transporte internacional de cargas (...) desenvolvido exclusivamente no exterior*” (gn).

6.14.15 Cuida-se, portanto de suporte fático que refoge à incidência da norma do art. 2º, *caput*, da IN RFB nº 1.455, de 2014, que, repise-se, concede exoneração de rendimentos auferidos por pessoa jurídica domiciliada no exterior, decorrentes de serviços realizados no Brasil, para cuja execução se faz necessária a aprovação de autoridades competentes.

6.14.16 Por essa razão, a consulta deduzida por meio do 2º questionamento não atende ao requisito do art. 3º, §2º, IV, c/c art. 18, I, ambos da IN RFB nº 1.396, de 2013.

6.15 Nessa toada, a petição não contém os elementos formais necessários à emissão de uma solução de consulta, pois: (i) em relação aos 1º, 3º, 5º, 6º, 7º e 8º questionamentos, a consulente, conquanto tenha feito alusão a dispositivos da legislação tributária, não identificou dificuldade interpretativa que legitimasse o manejo do processo de consulta; e, (ii) em relação ao 2º questionamento, não indicou fatos aos quais seria aplicável a interpretação do art. 2º, *caput*, da IN RFB nº 1.455, de 2014.

6.16 Ao influxo dessas injunções, reputo inadmissível e, portanto, ineficaz a consulta, no que diz respeito a esses questionamentos; tal como determina o art. 3º, § 2º, IV, c/c o art. 18, I e II, ambos da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Da análise do mérito consultivo

7. Disso resulta que, no mérito, a consulta a ser solucionada é tão somente a do 4º questionamento, que se pode assim sumarizar: PIS/PASEP-Importação e Cofins-Importação incidem “*quando do pagamento do serviço de frete internacional*” de produto importado sob o regime suspensivo de que trata a IN SRF nº 513, de 17 de fevereiro de 2005?

7.1 A consulente acrescentou a esse questionamento a seguinte informação: “*o artigo 2º, Inciso X, da Lei 10.865/2004 dispõe que as contribuições PIS-importação e COFINS-importação não incidem sobre o custo do transporte internacional e de outros serviços, que tiverem sido computados no valor aduaneiro que serviu de base de cálculo da contribuição quando da importação dos produtos*”.

8. Pois bem, os fatos jurídicos sobre os quais incidem esses tributos encontram-se descritos, em seus aspectos material e temporal, nos arts. 3º e 4º da Lei nº 10.865, de 2004, a seguir reproduzidos, em sua literalidade textual:

Lei nº 10.865, de 2004

Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

(...)

Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo;

(...)

IV - na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de que trata o inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

Parágrafo único. O disposto no inciso I do caput deste artigo aplica-se, inclusive, no caso de despacho para consumo de bens importados sob regime suspensivo de tributação do imposto de importação.

9. De ver-se que, para a incidência desses gravames, é irrelevante o fato de que o contribuinte esteja usufruindo de regime que suspenda a sua exigibilidade; tal como o que se encontra disciplinado na IN SRF nº 513, de 2005, em cujo art. 3º, I, faz-se alusão às modalidades impositivas ora tratadas, *verbis*:

IN SRF nº 513, de 2005

Art. 3º O regime de entreposto aduaneiro operado nos locais previstos no caput do art. 2º poderá ser aplicado aos materiais, partes, peças e componentes a serem utilizados na construção ou conversão dos bens referidos no art. 1º, com suspensão do pagamento ou da exigibilidade, conforme o caso:

I - dos impostos incidentes na importação e das contribuições referidas na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, alterada pelas Leis nºs 10.925, de 23 de julho de 2004, e 11.051, de 29 de dezembro de 2004, na hipótese de aplicação do regime de entreposto aduaneiro na importação; e

(...).

10. Em verdade, a incidência dessa norma suspensiva sucede (em sentido lógico e não cronológico) à incidência das regras-matrizes do PIS/PASEP-Importação e da Cofins-Importação.

11. Realmente, na suspensão, o atributo da exigibilidade do crédito fica temporariamente sustado, aguardando, nessas condições, sua extinção, ou retornando sua marcha regular, para ulteriormente extinguir-se⁸.

12. Vale registrar que o fenômeno é diverso do da isenção, vez que a suspensão da exigibilidade de um tributo pressupõe o próprio tributo (constituído), o fato jurídico-tributário e, por conseguinte, a incidência da regra-padrão. Na isenção, por outro lado, ocorre a não incidência qualificada (decorrente de lei ordinária)⁹.

13. Assim, ainda que a consulente usufrua do regime suspensivo da IN SRF nº 513, de 2005, PIS/PASEP-Importação e Cofins-Importação incidem sobre os seus gastos com frete internacional de produto importado ao amparo desse regime.

⁸ CARVALHO, 2002, p. 433.

⁹ BORGES, *ob cit.*, p. 155.

14. Por outro lado, releva advertir que a importação referida na consulta é de “produto” estrangeiro e, nesse caso: (i) o fato jurídico tributário – sobre o qual incidem as contribuições em análise – ocorre com a entrada desse bem no território nacional – nos termos do art. 3º, I, da Lei nº 10.865, de 2004 –; e (ii) a base de cálculo – que dimensiona esse fato jurídico – é o valor aduaneiro, que inclui o custo de transporte da mercadoria, *ex vi* do disposto no art. 7º, I, da Lei nº 10.865, de 2004, c/c o art. 77, I, do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, ambos reproduzidos a seguir, *in litteris*:

Lei nº 10.865, de 2004

Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou

(...).

Decreto nº 6.759, de 2009

Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 1994; e Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, Artigo 7º, aprovado pela Decisão CMC no 13, de 2007, internalizada pelo Decreto no 6.870, de 4 de junho de 2009):

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

(...).

15. Assim, a incidência das contribuições se dá com a entrada do produto importado no território nacional; ocasião em que inclusive o valor do frete – que integra o valor aduaneiro – é tributado. Em tal contexto, não há que se falar em uma tributação à parte do frete, porquanto já integra, esse gasto, o valor aduaneiro: matéria tributável a ser considerada na importação de produtos. Nisso, aliás, reside a *ratio essendi* da norma do art. 2º, X, da Lei nº 10.865, de 2004. Confira-se:

Lei nº 10.865, de 2004

Art. 2º As contribuições instituídas no art. 1º desta Lei não incidem sobre:

(...)

X - o custo do transporte internacional e de outros serviços, que tiverem sido computados no valor aduaneiro que serviu de base de cálculo da contribuição.

(...).

16. Nada obstante, a consulente indaga acerca da incidência dessas contribuições, “quando do pagamento do serviço de frete internacional”, como se entendesse que, na importação de produtos, haveria um fato gerador correspondente ao “pagamento” do frete.

17. Cuida-se, contudo, de entendimento carente de reparos, pois os fatos indicados pela consulente se ajustam ao suposto do art. 3º, I, da Lei nº 10.865, de 2004, e, nesse contexto,

o frete é tributado, quando da entrada do produto no território nacional, e não em seu pagamento.

Conclusão

18. Com base no exposto, em resposta ao 4º questionamento, conclui-se que a regra legal de que o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação não incidem isoladamente sobre o custo do frete computado no valor aduaneiro que lhes serviu de base de cálculo é aplicável, inclusive, quando a mercadoria estrangeira é desembaraçada sob regime suspensivo de impostos e contribuições incidentes na importação.

19. Em verdade, na operação de comércio exterior de que trata a consulta, o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação incide unicamente no momento da entrada da mercadoria estrangeira no país, e têm por base de cálculo o valor aduaneiro, no qual se inclui, entre outras rubricas, o gasto com o transporte internacional. A circunstância de o despacho de importação se efetuar sob regime aduaneiro suspensivo em nada altera a regra de não incidência disposta no art. 2º da Lei nº 10.865, de 2004.

20. É inadmissível e, portanto, ineficaz a consulta, na parte relativa aos demais questionamentos, conforme exposto nos itens 5 a 6, supra.

Assinado digitalmente

MARCOS AURELIO LOPES OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente

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

Assinado digitalmente

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

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 Cotex

Ordem de Intimação

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

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit