Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 144 - Cosit

Data 15 de dezembro de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REVENDA DE QUEROSENE DE AVIAÇÃO. INTERMEDIÁRIA ESTRANGEIRA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

A revenda de combustível de aviação realizada pela pessoa jurídica que atua exclusivamente como distribuidora (inclusive quando há exportação) não se confunde com as operações de venda de querosene de aviação realizadas, no mercado interno, pelo produtor ou pelo importador para a própria distribuidora, as quais, em regra, estão sujeitas à tributação concentrada nos termos do art. 2º da Lei nº 10.560, de 2002.

O tratamento tributário dispensado às empresas de transporte aéreo, disciplinado pela Lei nº 10.560, de 2002, aplica-se estritamente às situações nela previstas. A não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep estabelecida no caput do art. 3º da referida Lei e seus parágrafos, restringe-se à venda de querosene destinada ao consumo de aeronave em tráfego internacional, respeitados os termos e condições ali previstos.

A pessoa jurídica distribuidora que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data de aquisição do combustível sem incidência da contribuição, não houver revendido o querosene de aviação a empresa de transporte aéreo para consumo por aeronave em tráfego internacional, fica obrigada ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep não paga, acrescido de juros e multa de mora, na forma da lei, contados a partir da referida data de aquisição, na condição de responsável.

Dispositivos Legais: Arts. 2º e 3º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002; e Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REVENDA DE QUEROSENE DE AVIAÇÃO. INTERMEDIÁRIA ESTRANGEIRA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

A revenda de combustível de aviação realizada pela pessoa jurídica que atua exclusivamente como distribuidora (inclusive quando há exportação)

não se confunde com as operações de venda de querosene de aviação realizadas, no mercado interno, pelo produtor ou pelo importador para a própria distribuidora, as quais, em regra, estão sujeitas à tributação concentrada nos termos do art. 2º da Lei nº 10.560, de 2002.

O tratamento tributário dispensado às empresas de transporte aéreo, disciplinado pela Lei nº 10.560, de 2002, aplica-se estritamente às situações nela previstas. A não incidência da Cofins, estabelecida no caput do art. 3º da referida Lei e seus parágrafos, restringe-se à venda de querosene destinada ao consumo de aeronave em tráfego internacional, respeitados os termos e condições ali previstos.

A pessoa jurídica distribuidora que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data de aquisição do combustível sem incidência da contribuição, não houver revendido o querosene de aviação a empresa de transporte aéreo para consumo por aeronave em tráfego internacional, fica obrigada ao recolhimento da Cofins não paga, acrescido de juros e multa de mora, na forma da lei, contados a partir da referida data de aquisição, na condição de responsável.

Dispositivos Legais: Arts. 2º e 3º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002; e Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e à exportação de combustíveis destinados a aeronaves em tráfego internacional, que foi apresentada por pessoa jurídica que atua no ramo de "(...) comércio atacadista de combustíveis derivados de petróleo (...)".

2. A consulente informa a pretensão de efetuar a venda de combustível (querosene de aviação) a ser utilizado por aeronaves de forças aéreas estrangeiras, que realizam operação militar em território brasileiro. Todavia, a consulente não realizaria a venda diretamente às forças aéreas estrangeiras, mas à pessoa jurídica intermediária domiciliada no exterior que efetuaria o abastecimento das aeronaves estrangeiras.

2.1. Em relação à documentação que daria amparo à operação comercial, a consulente expõe:

> Assim, a documentação que suportaria a operação de exportação realizada pela Consulente (exportadora) seria:
>
> a. Nota fiscal de faturamento emitida [pela consulente] para a Agenciadora internacional (adquirente) localizada no exterior, com origem no

Estado de (...) [unidade federativa do Brasil] e destino físico no aeroporto do Rio Grande do Norte;

b. CE ["comprovante de entrega", fl. 4] emitido pela Agenciadora internacional (adquirente) comprovante do abastecimento/entrega do combustível para as Aeronaves Estrangeiras;

c. Fatura internacional (Invoice) emitida pela Agenciadora internacional (adquirente) para as Aeronaves Estrangeiras que são os destinatários finais;

Cabe esclarecer que o fornecimento será contratado com a Consulente (exportadora) pela Agenciadora internacional (adquirente) e esta, por sua vez, será contratada pelas Forças Aéreas estrangeiras detentoras das Aeronaves Estrangeiras para realizar o fornecimento.

[destaques no original]

3. Invocando a "Não incidência do PIS e da COFINS, conforme o art. 3º do Decreto (*sic*) 10.560-2002", a consulente acrescenta os seguintes esclarecimentos:

O evento será multinacional e conjunto, com treinamentos envolvendo mais de 100 aeronaves de 10 países, em cenários de voos simulados de conflito a serem realizados na base aérea de Natal/RN. Fiscalmente a operação seria realizada da seguinte forma:

1 – A filial da Consulente (exportadora) localizada no Estado de (...) [unidade federativa do Brasil] emite nota fiscal de exportação de combustível com CFOP 7.667 (...) ou 7.654 (...) tendo como adquirente a Agenciadora com endereço no exterior.

Nos dados adicionais da nota fiscal de exportação será informado "remessa de combustível de origem nacional com destino a abastecimento de aeronave de bandeira estrangeira" e o local de destino do abastecimento (...), bem como a relação das aeronaves autorizadas a serem abastecidas pela Agenciadora Internacional (adquirente).

Uma vez que o combustível é destinado ao abastecimento de Aeronaves Estrangeiras (destinatário final), cujo abastecimento será realizado pela Agenciadora Internacional (adquirente) dentro da base aérea de Natal/RN, a operação seria equiparada a uma exportação sendo informado nos dados adicionais da nota fiscal:

* (...)

* Não incidência do PIS e da COFINS, conforme art. 3º do Decreto (*sic*) 10.560-2002.

2 – A Agenciadora internacional (adquirente) emitirá *invoice* internacional e um comprovante de entrega (denominado "CE") para acobertar a operação de fornecimento do combustível para as Aeronaves Estrangeiras na base aérea de Natal/RN.

Os "CEs" terão como destinatárias as Aeronaves Estrangeiras e, além de descrever todos os dados das aeronaves abastecidas, tais como a data do abastecimento, o prefixo da aeronave, número do voo e dados da mercadoria,

> apresentará a assinatura ou rubrica dos responsáveis pela entrega e recebimento do combustível.
>
> Para a operação de abastecimento da aeronave, a Agenciadora internacional (adquirente) contratará uma empresa (*sic*) fará a gestão do abastecimento das aeronaves e será a responsável pela contratação dos serviços de transporte dos combustíveis.
>
> [destaques no original]

3.1. Referenciando entendimento do art. 25 da Portaria SECEX nº 15/2004, *in verbis*, a consulente pontua que deve ser dado o tratamento fiscal de exportação ao fornecimento de combustível a aeronaves em tráfego internacional:

> "**Art. 25**. Constitui-se em exportação, para os efeitos fiscais e cambiais previstos na legislação vigente, o fornecimento de combustíveis, lubrificantes e demais mercadorias destinadas a uso e consumo de bordo, em embarcações ou aeronaves, exclusivamente de tráfego internacional, de bandeira brasileira ou estrangeira.
>
> Parágrafo único. Considera-se, para os fins deste artigo, o fornecimento de mercadorias para consumo e uso a bordo, qualquer que seja a finalidade do produto a bordo, devendo este se destinar exclusivamente ao consumo da tripulação e passageiros, ao uso ou consumo da própria embarcação ou aeronave, bem como a sua conservação ou manutenção."

4. Em tal contexto, a consulente tece considerações no sentido da não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na operação por ela descrita, uma vez que "(...) o destinatário final do combustível fornecido pela Distribuidora (exportadora) será uma aeronave estrangeira", em tráfego internacional, conforme transcrito abaixo:

> Considerando que, apesar de as Forças Aéreas Estrangeiras (destinatários finais do combustível) adquirirem o combustível para a participação em um evento com voos realizados na base aérea de Natal/RN, são aeronaves de tráfego exclusivamente internacional;
>
> Considerando que, apesar de haver uma Agenciadora internacional (adquirente) intermediando a operação, o destinatário final do combustível fornecido pela Distribuidora (exportadora) será uma aeronave estrangeira;
>
> [destaques no original]

5. A Consulente alega, ainda, que "*às operações de abastecimento de aeronaves estrangeiras com destino ao exterior aplica-se a imunidade prevista pela Constituição Federal em seu artigo 155, inciso X, alínea "a" e artigo 153, inciso II conforme seus respectivos termos".*

5.1. Nesse ponto, cabe destacar que a imunidade tributária para as contribuições sociais está prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, não nos dispositivos citados pela Consulente.

6. Ao final, a consulente questiona:

> 1) A operação de fornecimento de combustível pela Consulente (exportadora) à Agenciadora internacional (adquirente) é considerada como exportação para todos os fins fiscais devendo ser desonerada do PIS/COFINS, nos termos do art. 3° do Decreto (*sic*) 10.560-2002, uma vez que se destina ao consumo de aeronaves estrangeiras utilizadas exclusivamente em tráfego internacional? Quais os fundamentos que justificam essa resposta?
>
> 2) Caso a resposta anterior seja positiva, isto é, que a operação realizada pela Consulente (exportadora) pode ser considerada como uma exportação, como deverá proceder a Consulente para obter o registro de exportação considerando que a operação de abastecimento foi realizada pela Agenciadora internacional (adquirente) que intermediará a operação? A Nota Fiscal de venda para a Agenciadora internacional (adquirente), a *Invoice* Internacional e o CE por ela emitidos possibilitam com que a Distribuidora obtenha o registro de exportação? Quais os fundamentos que justificam essa resposta?

Fundamentos

7. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela pessoa jurídica interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, classificações ou ações procedidas da consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, aplica-se a solução de consulta. Acrescente-se que o sujeito passivo, ao formular uma consulta, deve ter em mente que o objetivo desse processo é dirimir eventuais dificuldades na interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, que eventualmente podem ser dúbios ou obscuros.

7.1. Preliminarmente, cumpre registrar que a consulta deve ser considerada eficaz, tendo em vista que foram observados os requisitos formais previstos na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

8. Observe-se, inicialmente, que na hipótese aventada pela consulente, não há que falar na imunidade tributária de que trata o art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, tendo em vista que o contribuinte (o produtor do querosene de aviação, que pratica o fato gerador do tributo) não realiza qualquer operação de exportação.

9. Afastada a hipótese da imunidade tributária, cabe destacar que a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no caso do querosene de aviação, está concentrada no produtor ou importador (art. 2º da Lei nº 10.560, de 2002). Observando que, quando esse produto for destinado ao consumo por aeronave em tráfego internacional, não

haverá a incidência dessas contribuições (art. 3º da Lei nº 10.560, de 2002). Visando facilitar a compreensão, transcreve-se a seguir os dispositivos citados:

> ***Lei nº 10.560, de 2002:***
>
> *Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, relativamente à receita bruta decorrente da venda de querosene de aviação, incidirá uma única vez, nas vendas realizadas pelo produtor ou importador, às alíquotas de 5% (cinco por cento) e 23,2% (vinte e três inteiros e dois décimos por cento), respectivamente.*
>
> *Art. 3º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidirão sobre a receita auferida pelo produtor ou importador na venda de querosene de aviação à pessoa jurídica distribuidora, quando o produto for destinado ao consumo por aeronave em tráfego internacional.*
>
> *§ 1º A pessoa jurídica distribuidora deverá informar ao produtor ou importador a quantidade de querosene de aviação a ser destinada ao consumo de aeronave em transporte aéreo internacional. (Incluído pela Lei nº 11.787, de 2008)*
>
> *§ 2º Nas notas fiscais emitidas pelo produtor ou importador, relativas às vendas sem incidência das contribuições, deverá constar a expressão 'Venda a empresa distribuidora sem incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins', com a especificação do dispositivo legal correspondente. (Incluído pela Lei nº 11.787, de 2008)*
>
> *§ 3º A pessoa jurídica distribuidora que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data de aquisição do combustível sem incidência das contribuições, não houver revendido o querosene de aviação a empresa de transporte aéreo para consumo por aeronave em tráfego internacional fica obrigada ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não pagas, acrescido de juros e multa de mora, na forma da lei, contados a partir da referida data de aquisição, na condição de responsável. (Incluído pela Lei nº 11.787, de 2008)*
>
> *§ 4º Na hipótese de não ser efetuado o recolhimento na forma do § 3º deste artigo, caberá lançamento de ofício, com aplicação de juros e das multas de que trata o caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.787, de 2008)*
>
> *§ 5º Nas notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica distribuidora relativas às vendas de querosene de aviação para abastecimento de aeronave em tráfego internacional, deverá constar a expressão 'Venda a empresa aérea para abastecimento de aeronave em tráfego internacional, sem incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins', com a especificação do dispositivo legal correspondente. (Incluído pela Lei nº 11.787, de 2008)*
>
> *§ 6º Nas hipóteses de que tratam os §§ 3º e 4º deste artigo, a empresa de transporte aéreo será responsável solidária com a pessoa jurídica distribuidora do querosene de aviação pelo pagamento das contribuições devidas e respectivos acréscimos legais. (Incluído pela Lei nº 11.787, de 2008)*
>
> *(...)*

10. Torna-se necessário, então, verificar se a consulente faz jus à regra de não incidência prevista no art. 3º da Lei nº 10.560, de 2002, supratranscrito, tendo em vista os requisitos previstos na legislação de regência.

11. Verifica-se que a legislação tributária autoriza a desoneração tributária exclusivamente em função de condição restritiva específica definida no art. 3º da Lei nº 10.560, de 2002. Assim, afasta-se a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita auferida pelo produtor ou pelo importador apenas na hipótese de a revenda do querosene de aviação pela distribuidora de combustível ser realizada "(...) a empresa de transporte aéreo para consumo por aeronave em tráfego internacional (...)" (art. 3º da Lei nº 10.560, de 2002.

12. Note-se que a condição imposta pela legislação tributária não é satisfeita quando a consulente afirma que a revenda será realizada pela distribuidora do querosene de aviação à pessoa jurídica intermediária domiciliada no exterior (a adquirente do combustível, nomeada pela consulente como "agenciadora"), a qual ficaria responsável por revender o combustível para as aeronaves estrangeiras.

13. Observe-se que a Lei nº 10.560, de 2002, ao instituir hipótese de não incidência tributária, trata de tema específico, como determina em sua ementa: "Dispõe sobre o tratamento tributário dispensado às **empresas de transporte aéreo**, e dá outras providências". Resta claro, portanto, que a situação narrada pela consulente é diversa daquela a que se refere o caput do art. 3º da referida Lei, que dispõe sobre hipótese de não incidência tributária na venda de querosene destinada ao consumo por aeronave em tráfego internacional.

13.1. Ressalte-se que o § 1º do mesmo artigo determina que "A pessoa jurídica distribuidora deverá informar ao produtor ou importador a quantidade de querosene de aviação a ser destinada ao consumo de **aeronave em transporte aéreo internacional**".

13.2. Por certo, as aeronaves militares de que trata a presente consulta, ainda que de bandeira estrangeira, não se propõem ao transporte aéreo internacional por possuírem natureza diversa. Como narrado pela consulente, o consumo de combustível pelas aeronaves mencionadas destina-se à realização de exercícios militares, utilizando-se da infraestrutura da base aérea de Natal-RN.

13.3. Atente-se ainda que o mesmo art. 3º disciplina, em seu § 3º, que "a pessoa jurídica distribuidora que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data de aquisição do combustível sem incidência das contribuições, não houver revendido o querosene de aviação a **empresa de transporte aéreo** para consumo por **aeronave em tráfego internacional** fica obrigada ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não pagas, acrescido de juros e multa de mora, na forma da lei, contados a partir da referida data de aquisição, na condição de responsável."

14. Por fim, o segundo questionamento resta prejudicado em vista da resposta negativa ao primeiro questionamento.

Conclusão

15. Em resposta à consulente, em resumo, tem-se que:

15.1. A revenda de combustível de aviação realizada pela pessoa jurídica que atua exclusivamente como distribuidora (inclusive quando há exportação) não se confunde com as operações de venda de querosene de aviação realizadas, no mercado interno, pelo produtor ou pelo importador para a própria distribuidora, as quais, em regra, estão sujeitas à tributação concentrada nos termos do art. 2º da Lei nº 10.560, de 2002.

15.2. O tratamento tributário dispensado às empresas de transporte aéreo, disciplinado pela Lei nº 10.560, de 2002, aplica-se estritamente às situações nela previstas. A não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecida no caput do art. 3º da referida Lei e seus parágrafos, restringe-se à venda de querosene destinada ao consumo de aeronave em tráfego internacional, respeitados os termos e condições ali previstos.

15.3. A pessoa jurídica distribuidora que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data de aquisição do combustível sem incidência das contribuições, não houver revendido o querosene de aviação a empresa de transporte aéreo para consumo por aeronave em tráfego internacional fica obrigada ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não pagas, acrescido de juros e multa de mora, na forma da lei, contados a partir da referida data de aquisição, na condição de responsável.

Assinado digitalmente
ELADIO ALBUQUERQUE COSTA NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri

Assinado digitalmente
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
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 à consulente.

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