



Solução de Consulta nº 186 - Cosit

Data 13 de dezembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

GÁS NATURAL. FONTE DE ENERGIA. VENDA PARA PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. SUSPENSÃO. INAPLICABILIDADE.

O gás natural comercializado para ser utilizado como fonte de energia e calor em máquinas e equipamentos industriais não constitui produto intermediário incorporado ao produto final. Conseqüentemente, fica vedada a aplicação do benefício da suspensão da incidência da Cofins de que trata o art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, sobre as receitas auferidas por pessoa jurídica que executa atividades de distribuição e de seu fornecimento à pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 37, DE 09 DE OUTUBRO DE 2008; E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 301, DE 14 DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, e art. 548 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

GÁS NATURAL. FONTE DE ENERGIA. VENDA PARA PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. SUSPENSÃO. INAPLICABILIDADE.

O gás natural comercializado para ser utilizado como fonte de energia e calor em máquinas e equipamentos industriais não constitui produto intermediário incorporado ao produto final. Conseqüentemente, fica vedada a aplicação do benefício da suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, sobre as receitas auferidas por pessoa jurídica que executa

atividades de distribuição e de seu fornecimento à pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 37, DE 09 DE OUTUBRO DE 2008; E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 301, DE 14 DE JUNHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, e art. 548 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária apresentada, nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, por pessoa jurídica que executa atividades de distribuição e de comercialização de combustíveis gasosos, em especial, gás natural (fls. 11 e 30).

2. A consulente pontua que se encontra no regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep). Referenciando o art. 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 (fl. 31), acrescenta que “(...) possui clientes habilitados no Regime de Suspensão da Contribuição ao PIS e COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), adquiridos por pessoa jurídica preponderantemente exportadora” (fl. 30).

3. Questiona “se poderá aplicar a suspensão das Contribuições ao PIS e COFINS nas suas vendas para clientes industriais habilitados no regime de suspensão tratado no artigo 40 da Lei nº 10.865, de 2004, em que o gás natural venha a ser adquirido para utilização como fonte de energia para máquinas e ou equipamentos industriais necessários ao processo produtivo” (fl. 31). Ao final, apresenta os seguintes questionamentos (fl. 31):

“1) O gás natural enquadra-se no conceito de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem de que trata o artigo 40 da Lei nº 10.865/2004?”

2) O gás natural utilizado como fonte de energia e calor em máquinas e equipamentos industriais necessários ao processo produtivo poderá ser objeto de suspensão da Contribuição do PIS e COFINS nas vendas destinadas a pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras habilitadas no regime de suspensão de que trata o artigo 40 da Lei nº 10.865/2004?”

Fundamentos

4. Preliminarmente, cumpre esclarecer que o objetivo do instituto da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar sanções decorrentes do desatendimento das referidas obrigações. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública à aplicação da legislação tributária federal a um fato determinado.

5. A consulta corretamente formulada produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta. É natural, portanto, que existam restrições quanto ao uso desse instituto, e que ocorra a ineficácia da consulta que estiver em desacordo com as normas de regência da matéria.

6. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, 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 nenhuma informação, interpretação, ação ou classificação fiscal procedida pelo consulente e não gera nenhum efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

7. O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pela IN RFB nº 1.396, de 2013, normas que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da consulta, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal.

8. Posto isso, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade da consulta, visto estarem preenchidos os requisitos legais exigidos para seu conhecimento.

9. Nos termos em que foi apresentada a consulta, delimita-se que a consulente almeja exclusivamente saber se o gás natural por ela comercializado, para ser utilizado como

fonte de energia e calor em máquinas e equipamentos industriais necessários ao processo produtivo de terceiro (pessoa jurídica preponderantemente exportadora), enquadra-se no conceito de matérias-primas ou produtos intermediários de que trata o *caput* do artigo 40 da Lei nº 10.865, de 2004.

Lei nº 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)

(...)

§ 2º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o **caput** deste artigo, deverá constar a expressão "Saída com suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", com a especificação do dispositivo legal correspondente.

(...)

§ 4º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal; e

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

(...)

10. Evidentemente, o gás natural comercializado pela consulente, utilizado como fonte de energia e calor em máquinas e equipamentos industriais, não pode ser considerado como material de embalagem nem como matéria-prima. Portanto, resta examinar se o gás natural, consumido na forma apresentada pela petionante, pode ser categorizado como produto intermediário, para fins do disposto no art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004.

11. No que se refere à diferenciação entre insumos diretos e indiretos, elucidando que o conceito de insumo indireto não se confunde com os conceitos de matéria-prima e de produto intermediário de que trata o *caput* do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, esta Coordenação-Geral de Tributação exarou a Solução de Divergência Cosit nº 37, de 9 de outubro de 2008, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 14 de outubro de 2008, disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB,¹ que, nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

11.1. Transcreve-se a seguir excertos do supracitada Solução de Divergência de forma a embasar a análise acerca da matéria consultada:

Solução de Divergência Cosit nº 37, de 2008.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

¹ <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=60523> (Acesso em 08/04/2021)

Os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços geram créditos do regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e § 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 40.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços geram créditos do regime de apuração não-cumulativa da Cofins.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II e § 2º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 40.

[...]

Fundamentos

[...]

14. As matérias-primas, produtos intermediários (...) mencionados no **caput** do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, são classificados como insumos diretos. Insumos diretos são aqueles que sofrem a transformação, ação direta que lhes modifica as propriedades físicas, e se integram ao produto final. Já os óleos combustíveis, no caso analisado, são insumos indiretos, consumidos no processo de transformação, mas não sofrem a ação direta e não se integram ao produto final.

15. Para gozo da suspensão de incidência, de que fazem jus as pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, habilitadas na forma das normas vigentes, serão beneficiadas as aquisições dos insumos diretos, pois estes foram os literalmente mencionados no dispositivo legal e de forma exaustiva. Portanto, a intenção do legislador foi restritiva em relação aos insumos diretos e somente estes estão abrangidos pelo regime estabelecido.

[...]

Conclusão

18. Diante do exposto, soluciona-se a divergência concluindo o seguinte:

a) a suspensão de incidência prevista no art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, aplica-se às aquisições de insumos diretos, especificados como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, que sofrem ação direta e transformação de maneira a se integrar ao produto final resultante;

[...]

12. Extraí-se da leitura dos excertos acima que as matérias-primas e os produtos intermediários mencionados no *caput* do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, são aqueles classificados como insumos diretos de produção *stricto sensu*, ou seja, os que se integram ao produto final fabricado ou produzido. Somente em relação a esses há possibilidade de a incidência das contribuições ser suspensa, no caso de venda a pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

13. Relativamente a este assunto, também foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 301, de 14 de junho de 2017, cuja ementa foi publicada no DOU de 21 de junho de 2017,

disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB², que, nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 17 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

13.1. Os trechos pertinentes da mencionada Solução de Consulta para o deslinde do presente feito são os seguintes (sem os grifos do original):

Solução de Consulta Cosit nº 301, de 2017.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ementa: ENERGIA ELÉTRICA. VENDA PARA PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. SUSPENSÃO. INAPLICABILIDADE

A energia elétrica utilizada em fornos de redução e refino para produção de liga metálica não constitui produto intermediário incorporado ao produto final. Fica, em consequência, vedada a possibilidade de aplicação do benefício de suspensão da incidência da Cofins de que trata o art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, sobre as receitas de seu fornecimento à pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 – CTN, art. 111, inciso I; Lei nº 10.865, de 2004, art. 40; IN SRF nº 595, de 2005; Parecer CST nº 65, de 1979.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: ENERGIA ELÉTRICA. VENDA PARA PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. SUSPENSÃO. INAPLICABILIDADE

A energia elétrica utilizada em fornos de redução e refino para produção de liga metálica não constitui produto intermediário incorporado ao produto final. Fica, em consequência, vedada a possibilidade de aplicação do benefício de suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, sobre as receitas de seu fornecimento à pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 – CTN, art. 111, inciso I; Lei nº 10.865, de 2004, art. 40; IN SRF nº 595, de 2005; Parecer CST nº 65, de 1979.

[...]

Fundamentos

[...]

16. 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 art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, exceção que é à regra geral tributária, somente se aplica à hipótese ali expressamente indicada. Vale dizer que na interpretação do dispositivo não será cabível utilizar simplesmente a conceituação geral de insumos contidas em normas que regulam outros benefícios, a exemplo daquelas que autorizam o desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ou o desconto de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

17. As matérias-primas e os produtos intermediários mencionados no **caput** do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, são aqueles classificados como insumos diretos **stricto sensu**, ou seja, os que se integram ao produto final fabricado ou produzido. Somente em relação a esses a incidência

² <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83862> (Acesso em 09/04/2021).

das contribuições ficará suspensa, no caso de venda a pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

[...]

20. A previsão normativa circunscreve expressamente o benefício à venda dos insumos diretos que se destinem a integrar o produto em fabricação ou produção. Excluem-se, assim, os demais insumos diretos aplicados, ainda que sofram alterações, tais como desgaste, dano e perda de propriedades físicas ou químicas por efeito de ação diretamente exercida sobre o produto. Tampouco estariam contemplados no art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, os insumos indiretos, os quais são consumidos no processo por força de ação indiretamente exercida sobre o produto em fabricação ou produção.

21. Como se conclui, a legislação sobre a qual recai o questionamento atinente à hipótese de suspensão de incidência das contribuições sociais, acima transcrita, não se refere a insumos utilizados pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no sentido *latu*, mas especificamente à matéria-prima e ao produto intermediário que tenham sido incorporados ao produto final.

22. Embora seja inquestionável haver emprego de energia elétrica no processo de produção da liga de ferro-níquel refinado, (...), tal assertiva não basta para caracterizá-la como produto intermediário **stricto sensu**, incorporado ao produto final, conforme exigido pela norma disciplinadora do regime, nem tampouco como insumo **lato sensu**, haja vista faltar-lhe, para fins de enquadramento nesta última hipótese, a condição de agir diretamente sobre o produto em fabricação.

[...]

Conclusão

28. De todo o exposto, resta concluir que a energia elétrica utilizada em fornos de redução e refino para produção de liga metálica, não constitui produto intermediário incorporado ao produto final. Conseqüentemente, fica vedada a aplicação da suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata o art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, às receitas auferidas por empresas concessionárias com o fornecimento de energia elétrica empregada no referido processo produtivo desenvolvido em planta industrial de pessoa jurídica preponderantemente exportadora.

14. Esse entendimento está em harmonia com o art. 548 da IN RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019. Norma essa que, em atendimento ao inciso I do § 4º do artigo 40 da Lei nº 10.865, de 2004, sucessivamente trata da extinção da aplicação do regime suspensivo em questão, com menção expressa à incorporação ao produto final das matérias-primas e dos produtos intermediários adquiridos com a suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019.

Art. 548. A aplicação do regime, em relação às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem adquiridos ou importados com a suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação nos termos do art. 541, extingue-se com qualquer das seguintes ocorrências (Lei nº 10.865, de 2004, art. 40, § 4º):

I - exportação, para o exterior, ou venda à pessoa jurídica comercial exportadora:

a) de produto ao qual as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem adquiridos no regime tenham sido incorporados; ou

b) das matérias-primas, dos produtos intermediários e dos materiais de embalagem no estado em que foram adquiridos;

[...]

IV - venda no mercado interno de produto ao qual tenham sido incorporados as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem.

[...] (grifado)

15. A previsão normativa circunscreve expressamente o benefício à venda dos insumos diretos de produção *stricto sensu*, ou seja, os que se integram ao produto final fabricado ou produzido. Excluem-se, assim, os demais insumos diretos aplicados, ainda que sofram alterações, tais como desgaste, dano e perda de propriedades físicas ou químicas por efeito de ação diretamente exercida sobre o produto. Tampouco estariam contemplados no art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, os insumos indiretos, os quais são consumidos no processo por força de ação indiretamente exercida sobre o produto em fabricação ou produção.

Conclusão

16. Em resposta à consultante, tem-se que o gás natural por ela comercializado, para ser utilizado como fonte de energia e calor em máquinas e equipamentos industriais necessários ao processo produtivo de terceiro (pessoa jurídica preponderantemente exportadora), não se enquadra no conceito de matéria-prima nem de produto intermediário de que trata o *caput* do artigo 40 da Lei nº 10.865, de 2004. Consequentemente, não pode ser comercializado com a suspensão de incidência de que trata o referido dispositivo.

Assinado digitalmente

PAULO HENRIQUE PASSOS T. DANTAS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinado digitalmente

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

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) para aprovação.

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