



Solução de Consulta nº 197 - Cosit

Data 14 de dezembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
LOJA FRANCA EM FRONTEIRA TERRESTRE. VENDA DE MERCADORIAS NACIONAIS OU IMPORTADAS. AUSÊNCIA DE ISENÇÃO. REGIME DE APURAÇÃO.

As receitas de vendas de mercadorias nacionais ou importadas auferidas pela loja franca em fronteira terrestre que está sujeita à tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real devem ser tributadas, ante a inexistência de isenção subjetiva na venda ao viajante, e estão sujeitas ao regime não cumulativo de apuração da Cofins. Por sua vez, na hipótese de tributação do IRPJ com base no lucro presumido, a tributação da loja franca em fronteira terrestre estará sujeita ao regime cumulativo de apuração da Cofins.

Dispositivos Legais: arts. 10, II e XV, e 15, V, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; Portaria MF nº 307, de 17 de julho de 2014; e Instrução Normativa RFB nº 1.799, de 16 de março de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

LOJA FRANCA EM FRONTEIRA TERRESTRE. VENDA DE MERCADORIAS NACIONAIS OU IMPORTADAS. AUSÊNCIA DE ISENÇÃO. REGIME DE APURAÇÃO.

As receitas de vendas de mercadorias nacionais ou importadas auferidas pela loja franca em fronteira terrestre que está sujeita à tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real devem ser tributadas, ante a inexistência de isenção subjetiva na venda ao viajante, e estão sujeitas ao regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep. Por sua vez, na hipótese de tributação do IRPJ com base no lucro presumido, a tributação da loja franca em fronteira terrestre estará sujeita ao regime cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: arts. 10, II e XV, e 15, V, da Lei nº 10.833, de 2003; Portaria MF nº 307, de 2014; e Instrução Normativa RFB nº 1.799, de 2018.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
CONSULTA. INEFICÁCIA.

A consulta é ineficaz caso não atenda a requisitos formais e quando não expõe a dificuldade interpretativa enfrentada, tendo como objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Dispositivos Legais: Arts. 2º, I, e 18, I, XI e XIV, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

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 atua no ramo de comércio varejista, na condição de loja franca localizada em fronteira terrestre, habilitada conforme Ato Declaratório Executivo (ADE) específico.

2. A consulta sob análise diz respeito à incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep. Especificamente, a consulta refere-se à “(...) incidência de PIS e COFINS das mercadorias que comercializa”, ou seja, quando ocorre a venda de mercadorias a pessoa física em viagem terrestre internacional realizada por estabelecimento sujeito ao regime aduaneiro especial de loja franca em fronteira terrestre.

3. A peticionante inicialmente relata que “optou, em 2020, pelo regime de tributação pelo lucro real trimestral. Para 2021, possivelmente será adotado o regime de tributação pelo lucro presumido (...)”.

4. No seu entendimento, argumenta que, como as operações realizadas em zona primária de porto e aeroporto são isentas de tributos federais (incluindo a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep), segundo o art. 15, §§ 2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455, 7 de abril de 1976, corroborado pelo item 28.b da Solução de Consulta Cosit nº 154, de 26 de setembro de 2018, “consequentemente aplica-se também às lojas francas de fronteira, visto que no próprio Decreto foi incluído o art. 15-A pela Lei nº 12.972/12, que estende o mesmo tratamento tributário às atividades do art. 15, como prevê o art. 476 do Regulamento Aduaneiro e a Portaria nº 307/2014, arts. 11 e 12”.

5. Prossegue alegando que “A Instrução Normativa da RFB nº 1.799/2018, art. 12, § 3º, contempla que a mercadoria importada ao amparo do regime aduaneiro especial será desembaraçada com suspensão de tributos federais e convertida em isenção automaticamente depois da venda. Portanto, isso significa que não são devidos o PIS e a COFINS na venda.”

6. Segundo a consulente, “(...) as operações de venda de mercadorias nacionais e importadas realizadas pela loja franca terrestre, chamada de *free shop*, são isentas de tributos federais, portanto, não devem recolher o PIS e a COFINS”.

7. Ao final da consulta, a interessada apresenta os seguintes questionamentos:

7.1. “A loja franca terrestre (Decreto nº 1.455/76, art. 15-A), no regime de tributação pelo lucro real ou presumido é isenta de tributos federais? Nessa isenção estão incluídos o PIS e a COFINS sobre as suas receitas de venda de mercadorias nacionais ou importadas?”;

7.2. “A loja franca de zona primária de porto ou aeroporto (Decreto nº 1.455/76, art. 15), no regime de tributação pelo lucro real ou presumido é isenta de tributos federais? Nessa isenção estão incluídos o PIS e a COFINS sobre as suas receitas de venda de mercadorias nacionais ou importadas?”;

7.3. “Caso a loja franca terrestre, tributada pelo lucro real, seja obrigada a recolher o PIS e a Cofins, está correto aplicar em todas as mercadorias as alíquotas de 0,65% do PIS e 3% da COFINS, Lei nº 10.833, art. 10, XV?”;

7.4. “Caso a loja franca terrestre, tributada pelo regime de tributação pelo lucro real ou presumido, seja obrigada a pagar o PIS e a COFINS, deve aplicar as alíquotas diferenciadas para as mercadorias enquadradas? No caso das NCM 3303 a 3307 da Lei nº 10.147/00, art. 1º (cosméticos, produtos de toucador e higiene pessoal), com alíquotas de 2,20% e 10,30% de PIS e COFINS, ainda, NCM 2203 (cervejas ...) com alíquotas de 1,86% e 8,54%, conforme Lei nº 13.097/15, art. 14 e 25?”; e

7.5. “Se necessário, esclareça outras informações ou procedimentos que essas empresas devem adotar.”

Fundamentos

8. 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.

9. 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.

10. 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.

11. 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.

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

13. Importante delimitar que a presente consulta diz respeito exclusivamente à operação de venda (revenda) de mercadorias importadas ou nacionais, que é realizada pelo estabelecimento sujeito ao regime aduaneiro especial de loja franca aplicado em fronteira terrestre, a pessoa em viagem terrestre internacional (adquirente da mercadoria).

14. Trata-se, pois, de regime aduaneiro que possui regramento específico definido pelo art. 15-A do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, pela Resolução Mercosul/GMC nº 64, de 16 de dezembro de 2018, pela Portaria MF nº 307, de 17 de julho de 2014, e pela IN RFB nº 1.799, de 16 de março de 2018.

15. Destaca-se que a operação de venda pela loja franca em fronteira terrestre (e, conseqüentemente, o tratamento fiscal conferido às receitas auferidas pela loja franca consulente), cujo adquirente da mercadoria é o viajante (destinação final da mercadoria), não deve ser confundida com as operações anteriores de importação da mercadoria estrangeira (**caput** do art. 11 da Portaria MF nº 307, de 2014) e de aquisição da mercadoria nacional (art. 12 da Portaria MF nº 307, de 2014), operações essas cuja destinatária é a loja franca.

Portaria MF nº 307, de 2014.

Art. 11. A **mercadoria importada** ao amparo do regime será desembaraçada com suspensão do pagamento de tributos federais.

§ 1º O previsto no **caput** aplica-se, inclusive, no caso de mercadoria exportada sem saída do território nacional, cuja entrega se dê a pessoa jurídica beneficiária do regime.

§ 2º A venda de mercadoria importada, nas condições previstas nesta Portaria, converterá automaticamente a suspensão de que trata o **caput** em isenção de tributos federais.

Art. 12. A **mercadoria nacional adquirida** ao amparo do regime sairá do estabelecimento industrial ou equiparado com isenção de tributos federais.

(grifou-se)

16. Como se nota, os benefícios fiscais definidos pelo **caput** e § 2º do art. 11 e pelo art. 12 da Portaria MF nº 307, de 2014, dizem respeito, respectivamente, à tributação incidente na importação (art. 11) e à tributação do fornecedor nacional, relativa à saída da

mercadoria do estabelecimento industrial ou equiparado (art. 12). Dessa forma, a destinatária da mercadoria em tais operações é a loja franca e não o consumidor final (viajante).

17. Equivocado, pois, o entendimento da consulente de que os benefícios fiscais de que tratam o **caput** e o § 2º do art. 11 e o art. 12 da Portaria MF nº 307, de 2014, possam ser aplicáveis às receitas auferidas pela loja franca em fronteira terrestre decorrentes das operações de venda (revenda) de mercadorias importadas ou nacionais. Assim, quanto à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e considerando as operações de venda de que tratam os arts. 2º, 13 e 16, inciso II, da Portaria MF nº 307, de 2014, inexistente previsão de benefício fiscal subjetivo aplicável às receitas de vendas auferidas pela loja franca em fronteira terrestre.

Portaria MF nº 307, de 2014.

Art. 1º O regime aduaneiro especial de loja franca em fronteira terrestre será aplicado com observância dos requisitos e condições estabelecidos nesta Portaria.

**CAPÍTULO I DO REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE LOJA FRANCA APLICADO EM
FRONTEIRA TERRESTRE**

Art. 2º O regime aduaneiro especial de loja franca, quando aplicado em fronteira terrestre, permite, a estabelecimento instalado em cidade gêmea de cidade estrangeira na linha de fronteira do Brasil, vender mercadoria nacional ou estrangeira a pessoa em viagem terrestre internacional, contra pagamento em moeda nacional ou estrangeira.

[...]

Art. 13. Somente poderá adquirir mercadoria de loja franca de fronteira terrestre o viajante que ingressar no País e for identificado por documentação hábil.

[...]

Art. 16. As mercadorias admitidas no regime devem ter, para efeito de extinção da aplicação desse regime, uma das seguintes destinações:

[...]

II - venda, na forma prevista no art. 13;

[...]

(grifou-se)

18. Importante registrar que a venda de que trata o art. 13 supratranscrito não é considerada exportação de mercadoria para o exterior como definido no § 4º do art. 10 da Portaria MF nº 112, de 10 de junho de 2008, e de que trata o art. 22, inciso V da IN RFB nº 1.911, de 2019. Portanto, tal isenção não é aplicável às receitas de vendas de mercadorias a viajantes, quando auferidas pelas lojas francas em fronteira terrestre.

Portaria MF nº 112, de 2008

Art. 10. Somente poderão adquirir mercadorias admitidas no regime de loja franca:

I - tripulante de aeronave ou embarcação em viagem internacional de partida;

II - passageiro saindo do País, portador de cartão de embarque ou de trânsito internacional;

[...]

VI - empresa de navegação aérea ou marítima para consumo a bordo ou venda a passageiros, isentas de tributos, quando em águas ou espaço aéreo internacional.

[...]

§ 4º A venda de mercadoria, nas hipóteses dos incisos I, II e VI do caput, considera-se exportação para o exterior.

(grifou-se)

Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019.

Art. 22. São isentas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, incisos I, IV a VII e § 1º):

[...]

V - auferidas pelas pessoas jurídicas permissionárias de Lojas Francas decorrente da venda de mercadoria nacional ou estrangeira a passageiros de viagens internacionais, na saída do país, somente quando o pagamento da mercadoria represente ingresso de divisas (Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988, art. 149, § 2º, inciso I; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, inciso II e § 1º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, inciso I; e Portaria MF nº 112, de 2008, art. 10, § 4º);

[...]

Art. 122. Sem prejuízo ao disposto no art. 153, integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa as receitas (Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, inciso III, e art. 8º, incisos VII a XIII, com redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014, art. 31; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, inciso III, art. 10, incisos VII a XXX, com redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014, arts. 32 e 79; e art. 15, inciso V, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 43):

[...]

XI - decorrentes de vendas de mercadoria nacional ou estrangeira a passageiros de viagens internacionais, efetuadas por lojas francas instaladas na zona primária de portos ou aeroportos na forma do art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976;

[...]

(grifou-se)

19. Ademais, como se nota dos excertos das normas abaixo transcritas, na redação dos arts. 10, incisos II e XV, e 15, inciso V, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, inexiste a previsão legal no sentido de afastar as lojas francas em fronteira terrestre (art. 15-A do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976) do regime não cumulativo de apuração das contribuições em pauta, na hipótese de pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real.

Lei nº 10.833, de 2003.

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1.º a 8.º:

[...]

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

[...]

XV - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005).

20. Considerando o já exposto, em resposta ao primeiro e ao terceiro questionamentos, tem-se que inexistente a pretendida isenção. As receitas de vendas de mercadorias nacionais ou importadas auferidas pela loja franca em fronteira terrestre que está sujeita à tributação do IRPJ com base no lucro real devem ser tributadas e estão sujeitas ao regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Por sua vez, na hipótese de tributação do IRPJ com base no lucro presumido, a tributação da loja franca em fronteira terrestre estará sujeita ao regime cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

21. Na segunda questão, a consultante pergunta sobre o regime tributário aplicável a “loja franca de zona primária de porto ou aeroporto”. Contudo, tal questionamento não diz respeito às atividades desenvolvidas pela consultante. Assim, a questão é ineficaz, em razão do exposto nos arts. 2º, inciso I, e 18, inciso I, da IN RFB nº 1.396, de 2013, abaixo transcritos.

22. Da mesma forma é ineficaz a quarta questão, que trata da tributação de determinados produtos (produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal e das chamadas bebidas frias), nos termos dos incisos XI e XIV do art. 18 da IN Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Embora a consultante referencie dispositivos, ela não discorre sobre a matéria, limitando-se a afirmar quais alíquotas aplicaria para o recolhimento e, em outras palavras, questionando se o procedimento por ela adotado é correto. Transcrevem-se os dispositivos acima citados:

IN RFB nº 1.396, de 2013

Art. 2º A consulta poderá ser formulada por:

I - sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;

[...]

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

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

[...]

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

[...]

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

23. Ocorre que o escopo único do processo de consulta é fornecer ao contribuinte a interpretação adotada pela RFB acerca de determinada norma tributária, a qual discipline as situações por ele enfrentadas e cujo sentido lhe pareça dúbio, obscuro ou de difícil compreensão. Para que os pleitos de consulta mereçam acolhida, pressupõe-se, portanto, antes de tudo, que a interessada apresente em sua petição dúvidas pertinentes e fundamentadas sobre dispositivos da legislação tributária que disciplinem situações descritas na consulta. Não cabe, portanto, consultar com caráter meramente especulativo ou sobre aspectos óbvios da legislação, sobre os quais não se demonstre existir dúvida razoável.

24. Importa esclarecer que cabe à consulente expor, em relação às normas e aos dispositivos específicos que disciplinam a matéria consultada, a dificuldade interpretativa enfrentada, sob pena de transmutar o objetivo da consulta em prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB, atividade essa que é vedada ao órgão realizar. Assim, para que a consulta seja declarada eficaz, é necessária a exposição detalhada da matéria suscitada, cotejando a matéria exposta com a legislação que a disciplina, examinando a questão face ao preceito que lhe é pertinente. Nesse contexto, a consulente deve necessariamente identificar, na legislação, não só o dispositivo, mas também a dúvida em sua interpretação, o que não ocorre no caso em tela.

25. De forma análoga, em relação ao último pedido (“Se necessário, esclareça outras informações ou procedimentos que essas empresas devem adotar”), não se trata de consulta sobre a interpretação da legislação tributária, evidenciando-se o pleito de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB, consoante inciso XIV do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013 acima transcrito.

Conclusão

26. Em resposta à consulente, considerando todo o exposto, tem-se que:

26.1. as receitas de vendas de mercadorias nacionais ou importadas auferidas pela loja franca em fronteira terrestre que está sujeita à tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real devem ser tributadas, ante a inexistência de

isenção subjetiva na venda ao viajante, e estão sujeitas ao regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

26.2. por sua vez, na hipótese de tributação do IRPJ com base no lucro presumido, a tributação da loja franca em fronteira terrestre estará sujeita ao regime cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

26.3. São considerados ineficazes os questionamentos de números 2, 4 e 5, em razão do disposto nos incisos I, XI e XIV do art. 18 IN RFB nº 1.396, de 2013.

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

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF01

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 IN RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente

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