



# Receita Federal

## Coordenação-Geral de Tributação

<b>PROCESSO</b>	00000.000000/0000-00
<b>SOLUÇÃO DE CONSULTA</b>	48 – COSIT
<b>DATA</b>	23 de fevereiro de 2023
<b>INTERESSADO</b>	CLICAR PARA INSERIR O NOME
<b>CNPJ/CPF</b>	00.000-00000/0000-00

### **Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

NÃO CUMULATIVIDADE. INCIDÊNCIA SOBRE A RECEITA OU FATURAMENTO. CRÉDITOS. INSUMOS. AQUISIÇÃO DE BENS DE PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR. VEDAÇÃO.

Por não serem as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior contribuintes da Cofins incidente sobre a receita ou o faturamento, inexistente a possibilidade de aproveitamento de crédito da não cumulatividade de que trata o artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.833, de 2003, em relação aos bens que delas forem adquiridos pela pessoa jurídica domiciliada no País, ainda que aqueles se revistam da condição de insumo em seu processo produtivo.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II e §§ 2º, II e 3º, I.

### **Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

NÃO CUMULATIVIDADE. INCIDÊNCIA SOBRE A RECEITA OU FATURAMENTO. CRÉDITOS. INSUMOS. AQUISIÇÃO DE BENS DE PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR. VEDAÇÃO.

Por não serem as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita ou o faturamento, inexistente a possibilidade de aproveitamento de crédito da não cumulatividade de que trata o artigo 3º, inciso II da Lei nº 10.637, de 2002, em relação aos bens que delas forem adquiridos pela pessoa jurídica domiciliada no País, ainda que aqueles se revistam da condição de insumo em seu processo produtivo.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e §§ 2º, II e 3º, I.

## RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada, que tem como ramo de atividade, entre inúmeros outros, a atuação no segmento agroindustrial, formula consulta a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), com fulcro na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013,

vigente à época da petição, atualmente disciplinada pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, em que expõe dúvida acerca das regras de creditamento estabelecidas na legislação relativa à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins apuradas na sistemática da não cumulatividade, considerando o seguinte caso concreto:

a) Diz ter adquirido de pessoa jurídica de direito privado sediada no exterior a titularidade de insumos-base (amendoim debulhado e amendoim em casca) para processos de beneficiamento nos quais a consulente obtém produtos finais destinados à exportação (óleo vegetal);

b) Afirma que tais insumos estavam dispostos em Certificados de Depósito Agropecuário (CDA) / Warrants Agropecuários, e que a operação mercantil por ela celebrada com a pessoa jurídica domiciliada no exterior consistiu no fornecimento de linha de crédito próprio com a vendedora, a ser quitado com o produto das exportações decorrentes da industrialização dos insumos;

c) Esclarece que esses mesmos insumos já haviam sido objeto de operação mercantil similar estabelecida entre a pessoa jurídica domiciliada no exterior e outra empresa sediada no País, tendo a sua titularidade sido retomada pela vendedora em razão do pedido de recuperação judicial da empresa nacional adquirente;

d) Frisa que, assim, no contexto geral, adquiriu insumos anteriormente detidos por pessoa jurídica nacional, estabelecida no Brasil, que estavam em território nacional;

e) Pontua que, todavia, a vendedora não emitiu o documento fiscal de saída do produto e, como deveria ocorrer, os insumos foram objeto de operação própria de industrialização e comercialização;

f) Afirma que, por se tratarem de produtos de meio, isto é, produtos adquiridos com a finalidade de passar por processo de industrialização para posterior comercialização, o amendoim debulhado e o amendoim em casca podem ser entendidos como insumos, haja vista que se destinam à transformação de matéria necessária para a concretização de atividade fim e comercial da consulente;

g) Diz que, embora à luz da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na sistemática da não cumulatividade, em que se insere a aquisição de insumos lhe garantisse o direito de apropriação de créditos nas etapas subsequentes, resta-lhe dúvida se os bens adquiridos, amendoim em casca e amendoim debulhado, efetivamente enquadram-se na noção de insumos para apropriação de crédito, ante às particularidades de sua venda por pessoa jurídica de direito privado internacional, anteriormente detida por empresa nacional, e ao momento da venda localizada em território nacional, sendo que a vendedora não emitiu o documento fiscal de saída correspondente;

h) Após invocar as disposições do art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que, a princípio, lhe assegurariam o direito ao desconto de crédito apurado sobre o valor da aquisição do amendoim em casca e do amendoim debulhado, remete a seguir sua dúvida ao disposto no inciso I, do § 3º do mesmo artigo, que restringe tal direito aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País.

2 Ao final, alegando que a legislação específica silencia sobre a possibilidade de apropriação de crédito em caso como o acima relatado, quando os insumos são adquiridos de pessoa jurídica localizada no exterior, dotada de CNPJ, que, a despeito de não emitir nota fiscal de saída, movimentou tais insumos inteiramente no território nacional, e que tais insumos anteriormente pertenceram a pessoa jurídica de direito privado nacional e sediada no Brasil, formula os seguintes questionamentos:

*“1) É legítima a apropriação de crédito de PIS e COFINS, nos termos do art. 3º, inc. II das Leis nº. 10.637/2002 e 10.833/2003, em insumos fornecidos por pessoa jurídica do exterior, mesmo quando não houver emissão de nota fiscal interna, especialmente em havendo a pessoa jurídica alienante cadastro interno no CNPJ?”*

*2) Os bens adquiridos de pessoa jurídica sediada no exterior, perdem sua característica de essencial, unicamente por haver intermediário pessoa jurídica internacional, nos termos do parágrafo 3º, inc. I, do art. 3º das Leis nº. 10.637/2002 e 10.833/2003, de modo que não irradiam efeitos de apropriação de crédito mesmo se o bem adquirido for essencial e, portanto, insumo, contrariando expressamente o art. 3º, inc. II das mesmas Leis?”*

*3) A prévia titularidade do bem por empresa sediada no país, de modo que este bem esteve em território nacional no momento da tradição entre a consulente e empresa vendedora internacional, mantém a característica de insumo do bem, e consequentemente, seu efeito patrimonial de aproveitamento de crédito?”*

## FUNDAMENTOS

### DO INSTITUTO DA CONSULTA TRIBUTÁRIA

3 O objetivo 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 correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

4 A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e 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.

5 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 aos mesmos, partindo da premissa de que há conformidade entre a narrativa apresentada e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, ela se aplica.

6 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 2.058, de 9 de dezembro de 2021, 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.

7 Ademais, a Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser a Consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

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

#### **DO OBJETO DA CONSULTA**

9 Traz a consulente ao escrutínio desta Cosit questionamentos quanto à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na sistemática da não cumulatividade em relação à operação mercantil que, a partir das informações extraídas, pode ser assim sintetizada:

a) A operação é instrumentalizada por CONTRATO FINANCEIRO DE RECEBIMENTO ANTECIPADO DE EXPORTAÇÃO firmado pela consulente (tomador) com pessoa jurídica domiciliada no exterior titular (credor), intitulada a vender os produtos amendoim debulhado e amendoim em casca objeto desta consulta, adquiridos pelo credor por força de decisão judicial, em face do processo de recuperação judicial da empresa nacional proprietária original dos referidos produtos;

b) À consulente, na condição de tomadora, caberia realizar o processo de industrialização dos produtos amendoim em casca e amendoim debulhado, representados por CDA/WA (certificado de depósito agropecuário e correspondente *warrant* agropecuário), os quais depositados em seus armazéns seriam endossados ao Credor, tanto física, no respectivo CDA/WA (ou em instrumento separado), quanto eletronicamente, em sistema de registro e de liquidação financeira de CDA/WA (p. ex., B3), dentro de 30 (trinta) dias de sua emissão, em forma e conteúdo satisfatórios ao Credor;

c) Os produtos amendoim em casca e amendoim debulhado (insumos), objeto da operação, sempre estiveram em solo nacional, e não houve emissão de Nota Fiscal quando da transferência de sua titularidade para a consulente;

d) O produto final da industrialização seria o óleo de amendoim, a ser adquirido, necessariamente, por empresa não brasileira (comprador final), a qual deverá ser aceitável ao Credor (pessoa jurídica domiciliada no exterior), e a seu critério exclusivo.

e) Além do CONTRATO FINANCEIRO DE RECEBIMENTO ANTECIPADO DE EXPORTAÇÃO, já referido, a consulente e a pessoa jurídica domiciliada no exterior firmaram entre si Contrato de Penhor Mercantil, constituindo uma garantia de primeiro grau, sem concorrência de terceiros, do Tomador (consulente) em favor do Credor (pessoa jurídica domiciliada no exterior), sobre os Produtos depositados no(s) Armazém(ns) e representados pelos Certificados de Depósito emitidos pelo Agente de Garantia, bem como Contrato de Cessão Fiduciária de Direitos Creditórios e Outras Avenças, firmado ou a ser firmado entre o Tomador (consulente), na qualidade de cedente, e o Credor (pessoa jurídica domiciliada no exterior), na qualidade de cessionário, através do qual o Tomador (consulente) cede e transfere fiduciariamente ao Credor (pessoa jurídica domiciliada no exterior) seus respectivos direitos, títulos, benefícios e interesses sob os Contratos de Exportação e dos recebíveis da exportação relacionados.

## **DOS DIFERENTES TIPOS DE CONTRATOS E TÍTULOS QUE INSTRUMENTALIZARAM A OPERAÇÃO**

10 Para melhor entendimento das características da operação mercantil/financeira estabelecida entre a consulente e a pessoa jurídica domiciliada no exterior, far-se-á, a seguir, uma breve síntese dos diferentes tipos de contratos/instrumentos nela utilizados:

### **10.1 CONTRATO FINANCEIRO DE RECEBIMENTO ANTECIPADO DE EXPORTAÇÃO**

10.1.1 Constitui operação financeira, na modalidade de crédito externo, tratada nos arts. 71 a 76 da Circular nº 3.689, de 16 de dezembro de 2013, do Banco do Central do Brasil, que visa, em última análise, dar maior garantia ao exportador e provê-lo de capital de giro para fazer frente ao compromisso de exportação assumido, podendo as antecipações de recursos serem efetuadas pelo importador ou por qualquer pessoa jurídica no exterior, inclusive instituições financeiras.

### **10.2 CERTIFICADO DE DEPÓSITO AGROPECUÁRIO (CDA) E CORRESPONDENTE WARRANT AGROPECUÁRIO (WA)**

10.2.1 De Plácido e Silva, em sua obra “Vocabulário Jurídico” (16ª edição, Editora Forense), assim define conhecimento de depósito e *warrant*:

*CONHECIMENTO DE DEPÓSITO. Assim se designa o título emitido pelos armazéns-gerais ou armazéns de depósito, a favor da pessoa que neles depositou mercadorias de sua propriedade, como prova dessa entrega e existência do depósito das aludidas mercadorias, que ficam sob a guarda e a conservação do depositário.*

*(...)*

*É passado só ou pode vir acompanhado com o warrant, que se emite, simultaneamente, com ele, com o intuito de facilitar as negociações com as mercadorias depositadas.*

10.2.2 O Decreto nº 1.102, de 21 de novembro de 1903, ainda vigente, que instituiu regras para o estabelecimento de empresas de “armazéns-gerais”, determinando os direitos e obrigações dessas empresas, estabeleceu a respeito do CDA/WA:

*Art. 15. Os armazéns-gerais emitirão, quando lhes for pedido pelo depositante, dois títulos unidos, mas separáveis à vontade, denominados: “conhecimento de depósito” e “warrant”.*

*§ 1º Cada um destes títulos deve ser à ordem e conter, além de sua designação particular:*

*(...)*

*Art. 18. O conhecimento do depósito e o “warrant” podem ser transferidos, unidos ou separados, por endosso.*

*§ 1º Os endossos podem ser em branco; neste caso confere ao portador do título os direitos de cessionário.*

*§ 2º O endosso dos títulos unidos confere ao cessionário o direito de livre disposição da mercadoria depositada; o do “warrant” separado do conhecimento de depósito o direito de penhor sobre a mesma mercadoria e do conhecimento de depósito a faculdade de dispor da mercadoria, salvo os direitos do credor, portador do “warrant”.*

10.2.3 Conforme informação extraída do site da B3 (<http://www.b3.com.br>), o CDA/WA constituem títulos de crédito, sendo tributados como ativos financeiros:

*Título de crédito que representa promessa de entrega de produtos agropecuários.*

*O CDA foi regulamentado para substituir o “conhecimento de depósito”. O WA, por sua vez, é um título de crédito que confere direito de penhor sobre a mercadoria descrita no CDA correspondente. Ambos são títulos de execução extrajudicial.*

*O CDA e o WA podem ser garantidos por aval bancário ou seguro, e negociados em conjunto ou isoladamente. São tributados como ativos financeiros com isenção de IOF (Imposto sobre Operações Financeiras).*

### 10.3 CONTRATO DE PENHOR MERCANTIL

10.3.1 O penhor mercantil é o contrato segundo o qual uma pessoa dá a outra coisa móvel em segurança e garantia no cumprimento de obrigação comercial. A pessoa que oferece o objeto em penhor tem o nome de dador ou devedor; a que a recebe é denominado credor pignoratício. O dador pode ser o próprio devedor ou um terceiro por ele.

10.3.2 O penhor, em suas diversas espécies, é regulado pelas disposições dos arts. 1.431 a 1.472 do Código Civil – Lei nº 10.406, de 2002 -, delas destacando-se para os fins desta consulta (grifou-se):

*Art. 1.431. Constitui-se o penhor pela transferência efetiva da posse que, em garantia do débito ao credor ou a quem o represente, faz o devedor, ou alguém por ele, de uma coisa móvel, suscetível de alienação.*

*Parágrafo único. No penhor rural, industrial, mercantil e de veículos, as coisas empenhadas continuam em poder do devedor, que as deve guardar e conservar.*

*Art. 1.432. O instrumento do penhor deverá ser levado a registro, por qualquer dos contratantes; o do penhor comum será registrado no Cartório de Títulos e Documentos.*

#### *Seção II*

#### *Dos Direitos do Credor Pignoratício*

*Art. 1.433. O credor pignoratício tem direito:*

*I - à posse da coisa empenhada;*

*II - à retenção dela, até que o indenizem das despesas devidamente justificadas, que tiver feito, não sendo ocasionadas por culpa sua;*

*III - ao ressarcimento do prejuízo que houver sofrido por vício da coisa empenhada;*

*IV - a promover a execução judicial, ou a venda amigável, se lhe permitir expressamente o contrato, ou lhe autorizar o devedor mediante procuração;*

*V - a apropriar-se dos frutos da coisa empenhada que se encontra em seu poder;*

*VI - a promover a venda antecipada, mediante prévia autorização judicial, sempre que haja receio fundado de que a coisa empenhada se perca ou deteriore, devendo o preço ser depositado. O dono da coisa empenhada pode impedir a venda antecipada, substituindo-a, ou oferecendo outra garantia real idônea.*

*Art. 1.434. O credor não pode ser constrangido a devolver a coisa empenhada, ou uma parte dela, antes de ser integralmente pago, podendo o juiz, a requerimento do proprietário, determinar que seja vendida apenas uma das coisas, ou parte da coisa empenhada, suficiente para o pagamento do credor.*

#### *Seção V*

#### *Do Penhor Rural*

#### *Subseção I*

#### *Disposições Gerais*

*Art. 1.438. Constitui-se o penhor rural mediante instrumento público ou particular, registrado no Cartório de Registro de Imóveis da circunscrição em que estiverem situadas as coisas empenhadas.*

*Parágrafo único. Prometendo pagar em dinheiro a dívida, que garante com penhor rural, o devedor poderá emitir, em favor do credor, cédula rural pignoratícia, na forma determinada em lei especial.*

*Art. 1.439. O penhor agrícola e o penhor pecuário não podem ser convencionados por prazos superiores aos das obrigações garantidas. (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)*

*§ 1º Embora vencidos os prazos, permanece a garantia, enquanto subsistirem os bens que a constituem.*

*§ 2º A prorrogação deve ser averbada à margem do registro respectivo, mediante requerimento do credor e do devedor.*

*Art. 1.440. Se o prédio estiver hipotecado, o penhor rural poderá constituir-se independentemente da anuência do credor hipotecário, mas não lhe prejudica o direito de preferência, nem restringe a extensão da hipoteca, ao ser executada.*

*Art. 1.441. Tem o credor direito a verificar o estado das coisas empenhadas, inspecionando-as onde se acharem, por si ou por pessoa que credenciar.*

#### *Subseção II*

### *Do Penhor Agrícola*

*Art. 1.442. Podem ser objeto de penhor:*

*I - máquinas e instrumentos de agricultura;*

*II - colheitas pendentes, ou em via de formação;*

***III - frutos acondicionados ou armazenados;***

*IV - lenha cortada e carvão vegetal;*

*V - animais do serviço ordinário de estabelecimento agrícola.*

*Art. 1.443. O penhor agrícola que recai sobre colheita pendente, ou em via de formação, abrange a imediatamente seguinte, no caso de frustrar-se ou ser insuficiente a que se deu em garantia.*

*Parágrafo único. Se o credor não financiar a nova safra, poderá o devedor constituir com outrem novo penhor, em quantia máxima equivalente à do primeiro; o segundo penhor terá preferência sobre o primeiro, abrangendo este apenas o excesso apurado na colheita seguinte.*

## 10.4 CONTRATO DE CESSÃO FIDUCIÁRIA DE DIREITOS CREDITÓRIOS E OUTRAS AVENÇAS

10.4.1 Conforme lição de Fábio Ulhoa, *“a cessão fiduciária de títulos de crédito ou direitos creditórios é negócio jurídico que visa a constituição de direito real em garantia consistente na titularidade fiduciária de créditos cedidos pelo autor da garantia. Sendo esta a sua função no sistema normativo nacional e estando disposta, sua previsão legal, nos artigos 286 a 303 do Código Civil.”*

10.4.2 O Contrato de Cessão Fiduciária de Direitos Creditórios é, via de regra, um contrato acessório ao Contrato de Mútuo, ou seja, necessita de um contrato principal para sua capacidade no sistema normativo. No presente caso, numa análise perfunctória, estariam atrelados ao Contrato Financeiro de Recebimento Antecipado de Exportação, tendo por objeto os direitos creditórios de exportação cedidos sob os Contratos de Exportação.

11 A enumeração e a apresentação dos contornos legais e finalísticos dos diversos tipos de contratos e garantias celebrados/conferidas pelo consulente com/para a pessoa jurídica domiciliada no exterior envolvendo os produtos em relação aos quais é colocado o questionamento sobre a possibilidade de aproveitamento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na acepção de insumo, tem por único objetivo demonstrar a complexidade da operação entre elas estruturada, que em nada se assemelha à uma mera operação comercial de compra e venda de mercadorias, sugerindo tratar-se mais de operação em que o proprietário dos insumos (pessoa jurídica domiciliada no exterior) financia a sua industrialização no país, a ser realizada pela consulente, com o fim único e pré-determinado de exportação, sem que nesse arranjo negocial haja de fato a sua aquisição pela pessoa jurídica nacional (consulente).

## DOS CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS NA SISTEMÁTICA DA NÃO CUMULATIVIDADE

12 Conquanto não possa ser contestada a premissa de que o amendoim debulhado e o amendoim com casca atendem ao critério da essencialidade, conforme estabelecido no Parecer

Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, e consignado no art. 176 da IN RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, para reconhecimento de sua condição de insumo na produção de óleo de amendoim, há que se pontuar que, para fins de aproveitamento dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na sistemática da não cumulatividade, existem pré-condições a serem atendidas para que tal direito se materialize.

13 Neste sentido, as Leis nº 10.637, de 30 de dezembro 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estabelecem vedações ao direito de crédito que, caso verificadas, afastam a possibilidade de seu aproveitamento, ainda que, em tese, se esteja diante de hipótese elencada no art. 3º das mencionadas normas.

13.1 Com idêntico teor, as Leis instituidoras da não cumulatividade dispõem:

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;*

*(...)*

*§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:*

*I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;*

*II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;*

*III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.*

14 O caso concreto sob exame traz uma situação talvez incomum: embora os produtos amendoim em casca e amendoim debulhados tenham sido declaradamente adquiridos pela consulente de pessoa jurídica domiciliada no exterior, que deles detinha a titularidade, a transação ocorreu no mercado interno, ou seja, não se trata de produtos importados.

14.1 À primeira vista, como, aliás, defende a consulente, a regra estabelecida no art. 3º, § 3º, inciso I, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, restringindo o direito ao crédito aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, visaria apenas impedir que esse direito

recaísse também sobre bens e serviços importados, que, registre-se, ao tempo da edição das citadas normas, não sofriam a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, introduzidas no ordenamento pátrio apenas a partir da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, com a instituição da Contribuição para PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

15 Este, porém, não é o entendimento acerca do alcance do citado dispositivo. Encontra-se na própria essência da sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou o faturamento, que visa, ao fim e ao cabo, inibir efeito em cascata da incidência das contribuições, a razão para que tenha o legislador estabelecido tal restrição: não havendo incidência das contribuições sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas domiciliadas no exterior com a venda dos bens ou a prestação dos serviços, não poderia haver, conseqüentemente, direito de crédito em relação aos bens e serviços delas adquiridos, quer se tratasse de importação, quer a operação ocorresse no País.

15.1 Neste sentido, e complementarmente, com o advento da Lei nº 10.865, de 2004, cuidou o legislador de expressamente vedar o direito ao crédito nas aquisições de bens e serviços não sujeitas ao pagamento das contribuições (art. 3º, § 2º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003).

16 Em recente julgado, da relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello, ocorrido em 29 de junho de 2020, no âmbito do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral Reconhecida (STF) nº 698531/2014-ES, em que se discutia, à luz dos arts. 150, II; 152 e 170, IV, da Constituição Federal, a constitucionalidade do art. 3º, § 3º, I e II, da Lei 10.637, de 2002, que veda a exclusão, da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, de valores empregados na aquisição de bens e serviços de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, bem como de custos e despesas incorridos e aqueles pagos ou creditados a referidas pessoas jurídicas, foi firmada a tese, favorável à Fazenda Nacional de que: *"Revela-se constitucional o artigo 3º, § 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.637/2003, no que veda o creditamento da contribuição para o Programa de Integração Social, no regime não cumulativo, em relação às operações com pessoas jurídicas domiciliadas no exterior."* (Tema 707).

16.1 Em seu Voto, expõe o relator:

*recurso extraordinário contra acórdão mediante o qual o Tribunal Regional Federal da 2ª Região desproveu apelação em mandado de segurança, assentando constitucional o artigo 3º, § 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.637/2002, que limita o crédito da contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, na modalidade não cumulativa, às operações a envolverem pessoa jurídica domiciliada no País. A decisão ficou assim sintetizada:*

*TRIBUTÁRIO. PIS. ART. 3º, §3º, I e II DA LEI Nº 10.637/02. BASE DE CÁLCULO. DESPESAS DECORRENTES DE EMPRÉSTIMOS E AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE PESSOAS JURÍDICAS NO EXTERIOR.*

*1. O fato gerador da contribuição para o PIS é o faturamento da pessoa jurídica, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Lei nº 10.637, de 2002, art 1º, §§ 1º e 2º e Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, §§ 1º e 2º). Compreende, portanto, todas as receitas por ela*

*auferidas, de maneira que a lei em comento foi editada no sentido de evitar a cumulatividade, ou "efeito cascata", decorrente da incidência da contribuição.*

*2. Ao editar a Lei nº 10.637/02, o legislador optou por restringir os descontos a que se faz referência com operações realizadas por pessoas jurídicas domiciliadas no país. Tal medida, ressalta-se, não traz qualquer mácula aos princípios constitucionais regentes da matéria.*

*3. Nos autos não se vislumbra qualquer equivalência entre as operações realizadas com pessoas jurídicas nacionais e estrangeiras, conforme já ficou consignado, de forma que pudesse cogitar ofensa à isonomia tributária. Atribuir à impetrante o direito de descontar as operações em questão realizadas com pessoas jurídicas estrangeiras, sobre as quais não incidiu a contribuição para o PIS, ter-se-ia uma situação desigual e de grande favorecimento em relação às empresas que contratam financiamento com empresas nacionais, sobre as quais incide a exação, o que certamente violaria o princípio da livre concorrência, disposto no art. 170, IV, CR.*

*4. O motivo do impedimento do creditamento pleiteado é evidente, isonômico e atende aos princípios constitucionais, tais como a livre concorrência e equidade do custeio da seguridade social, pois, como acima sedimentado, as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior não são contribuintes do PIS. Com isso, no valor despendido com compra de equipamentos adquiridos no exterior ou pagamento de serviços de dívida contratada de bancos estrangeiros não haverá qualquer repasse de PIS, de maneira que o adquirente de bens e empréstimos não estará suportando qualquer encargo a título da contribuição em foco, ou seja, seus fornecedores não são sujeitos passivos do PIS.*

*(...)*

*Em contrarrazões, a União aponta inadmissível o extraordinário por ausência de prequestionamento. Sublinha não ser a pessoa domiciliada no exterior contribuinte do PIS, fato a justificar o tratamento diferenciado, o qual, segundo entende, não afronta o princípio da isonomia, mas concretiza o da não cumulatividade.*

*(...)*

*A Procuradoria-Geral da República opina pelo desprovimento do extraordinário, em parecer assim sintetizado:*

*TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 707. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. CRÉDITOS. RESTRIÇÃO A NEGÓCIOS JURÍDICOS COM PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO BRASIL. ISONOMIA E LIVRE CONCORRÊNCIA. OBSERVÂNCIA. CUSTEIO EQUÂNIME DA SEGURIDADE SOCIAL. LIMITES DO SISTEMA IMPOSITIVO NACIONAL. INEXISTÊNCIA DE COBRANÇA EM OPERAÇÕES ANTERIORES. DISCRÍMEN LEGÍTIMO. RECURSO. DESPROVIMENTO.*

*1. É constitucional a restrição do direito a créditos da contribuição ao PIS apenas aos bens, serviços, custos e despesas relacionados a negócios jurídicos contratados com pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, pois adota fator de discrimen legítimo, consideradas a exigência constitucional de custeio equânime da seguridade social, a impossibilidade de cobrança da exação das pessoas jurídicas domiciliadas no exterior e*

*as conseqüências deletérias à competitividade das sociedades aqui domiciliadas caso não houvesse a diferenciação.*

*2. Parecer pelo desprovimento do recurso extraordinário.*

*Ainda em sua fundamentação, afirma o Ministro Marco Aurélio:*

*(...)*

*Sob a óptica da não cumulatividade é que deve ser aferida eventual violação do princípio da isonomia tributária. Consoante leciona o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello (Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. São Paulo, Malheiros: 1999, p. 41-42), para ser compatível com a isonomia, um fator de discriminação deve preencher quatro requisitos:*

*a) que a desequiparação não atinja, de modo atual e absoluto, um só indivíduo;*

*b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados;*

*c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;*

*d) que, in concreto, o vínculo de correlação supra referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público.*

*(...)*

*Ainda que devesse a União observar a norma, a distinção criada pelo artigo 3º, § 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.637/2002 decorre não da procedência dos bens e serviços, mas do princípio da não cumulatividade, circunstância a torná-la compatível com o texto constitucional. Inexiste a apontada afronta ao princípio da livre concorrência. É prática comum, em comércio internacional, a equalização da carga tributária mediante a compensação da desoneração das exportações pela oneração das importações. Diversamente do que afirma a recorrente, permitir a dedução de crédito fictício implicaria a quebra desse frágil equilíbrio, em possível prejuízo da economia nacional.”*

17 Embora o julgado trate de situação ocorrida antes do advento da Lei nº 10.865, de 2004, e, portanto, da instituição da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a importação de bens e serviços, permanece íntegro o argumento nele assentado de que por não serem as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior sujeitas ao regime tributário nacional, e, portanto, contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep (e, também da Cofins), não caberia a benesse do creditamento prevista na Lei nº 10.637, de 2002, e, por corolário, na Lei nº 10.833, de 2003, nas operações com ela realizadas pelas pessoas jurídicas nacionais.

18 Com igual entendimento, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, assenta:

(...)

161. A duas, rememora-se que a vedação de creditamento em relação à “aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição” é uma das premissas fundamentais da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme vedação expressa de apuração de créditos estabelecida no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

162. Daí, para que o valor do item integrante do custo de aquisição de bens considerados insumos possa ser incluído no valor-base do cálculo do montante de crédito apurável é necessário que a receita decorrente da comercialização de tal item tenha se sujeitado ao pagamento das contribuições, ou seja não incida a vedação destacada no parágrafo anterior.

(...)

19 Na esteira do acima explicitado, não há, manifestamente, qualquer amparo para a pretensão da consulente, consignada nos questionamentos formulados: a exigência de que, para que se materializem as hipóteses de creditamento previstas no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, os bens e serviços sejam adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País (art. 3º, § 3º, I), apenas traduz vedação ao direito de crédito, estabelecida no mesmo art. 3º, § 2º, II, quando da aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição em operações anteriores, que se constitui na própria essência da sistemática de apuração não cumulativa das contribuições. E, em relação à esta condição, como bem pontuado pela autoridade fiscal nas informações prestadas no RE 698531/ES, o motivo do impedimento é bastante claro, uniforme e isonômico: as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior não são contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou o faturamento.

## CONCLUSÃO

20 Com base no exposto, responde-se à consulente que, por não serem as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior contribuintes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita ou o faturamento, inexistente a possibilidade de aproveitamento de créditos da não cumulatividade de que tratam o artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, em relação aos bens que delas forem adquiridos pela pessoa jurídica domiciliada no País, ainda que aqueles se revistam da condição de insumo em seu processo produtivo.

À consideração superior.

*Assinatura digital*

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

*Assinatura digital*

KEYNES INES MARINHO ROBERT SUGAYA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotri.

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

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

De acordo. Encaminha-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

*Assinatura digital*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

*Assinatura digital*  
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral de Tributação