



# Receita Federal

COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO

Erro! Fonte de referência não encontrada.

Fls. 1

---

## Solução de Consulta nº 145 - Cosit

**Data** 17 de abril de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS - IMPORTAÇÃO**

IMPORTAÇÃO. CORRENTES DE HIDROCARBONETOS LÍQUIDOS. CRÉDITO.

As alíquotas aplicadas na apuração dos créditos referentes à Cofins incidente na importação de correntes de hidrocarbonetos líquidos, classificados como correntes de gasolina e de óleo diesel, dependem da destinação dada ao produto. Se o produto se destinar à revenda, ainda que na fase intermediária da mistura, os créditos devem ser apurados com base nas alíquotas específicas referidas no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, considerando as reduções previstas no Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004. Porém, se o produto se destinar a qualquer outra finalidade, a exemplo do uso como insumo na formulação de combustíveis, os créditos devem ser apurados mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, em decorrência do disposto no § 3º do art. 15 da mesma lei citada, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições.

IMPORTAÇÃO. NAFTA PETROQUÍMICA. REGRA ESPECÍFICA. CRÉDITO.

As variações de nafta petroquímica que se caracterizarem como correntes de gasolina ou de óleo diesel devem ser tributadas na forma da legislação relativa a tais correntes, e não na forma da legislação referente à nafta. Entretanto, aplica-se a regra geral do art. 8º, “i”, da Lei nº 10.865, de 2004, na importação da nafta que não se caracterize como corrente de gasolina ou corrente de óleo diesel e se destine à formulação de tais combustíveis.

A nafta petroquímica destinada à formulação de gasolina ou de óleo diesel é classificada como “corrente de gasolina” ou “corrente de óleo diesel” quando passível de utilização por mera mistura mecânica para a produção de gasolina ou de diesel, respectivamente, em consonância com as normas estabelecidas pela Agência Nacional de Petróleo- ANP.

---

A alíquota aplicável sobre a base de cálculo do crédito da Cofins-Importação, incidente na importação de nafta petroquímica para formulação de gasolina ou de óleo diesel, que não possa ser caracterizada como corrente de gasolina ou corrente de óleo diesel, é a especificada no art. 8º, I, “b”, da Lei nº 10.865, de 2004.

#### OPERAÇÕES ENVOLVENDO A ZONA FRANCA DE MANAUS.

A incidência da Cofins sobre receitas decorrentes de operações que envolvem a ZFM permanece sendo regida pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, e pelos arts. 64 e 65 da Lei nº 11.196, de 2005, entre outras normas, conforme explana a Solução de Consulta Cosit nº 119, de 11 de setembro de 2018.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.336, de 2001, arts. 3º, § 1º e 14, I e II; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 8º, I, c/c § 8º, 15, I e II, c/c §§ 3º e 8º, II, 17, II, c/c §§ 2º e 5º, e 23, I e II, c/c § 5º; Decreto-Lei nº 288, de 1967, arts. 1º e 4º; Despacho MF de 13 de novembro de 2017.

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP - IMPORTAÇÃO**

##### IMPORTAÇÃO. CORRENTES DE HIDROCARBONETOS LÍQUIDOS. CRÉDITO.

As alíquotas aplicadas na apuração dos créditos referentes à Contribuição para o PIS/Pasep incidente na importação de correntes de hidrocarbonetos líquidos, classificados como correntes de gasolina e de óleo diesel, dependem da destinação dada ao produto. Se o produto se destinar à revenda, ainda que na fase intermediária da mistura, os créditos devem ser apurados com base nas alíquotas específicas referidas no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, considerando as reduções previstas no Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004. Porém, se o produto se destinar a qualquer outra finalidade, a exemplo do uso como insumo na formulação de combustíveis, os créditos devem ser apurados mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, em decorrência do disposto no §3º do art. 15 da mesma lei citada, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições.

##### IMPORTAÇÃO. NAFTA PETROQUÍMICA. REGRA ESPECÍFICA. CRÉDITO.

As variações de nafta petroquímica que se caracterizarem como correntes de gasolina ou de óleo diesel devem ser tributadas na forma da legislação relativa a tais correntes, e não na forma da legislação referente à nafta. Entretanto, aplica-se a regra geral do art. 8º, “i”, da Lei nº 10.865, de 2004, na importação da nafta que não se caracterize como corrente de

---

gasolina ou corrente de óleo diesel e se destine à formulação de tais combustíveis.

A nafta petroquímica destinada à formulação de gasolina ou de óleo diesel é classificada como “corrente de gasolina” ou “corrente de óleo diesel” quando passível de utilização por mera mistura mecânica para a produção de gasolina ou de diesel, respectivamente, em consonância com as normas estabelecidas pela Agência Nacional de Petróleo- ANP.

A alíquota aplicável sobre a base de cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação incidente na importação de nafta petroquímica para formulação de gasolina ou de óleo diesel, que não possa ser caracterizada como corrente de gasolina ou corrente de óleo diesel, é a especificada no art. 8º, I, “a”, da Lei nº 10.865, de 2004.

#### OPERAÇÕES ENVOLVENDO A ZONA FRANCA DE MANAUS.

A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre receitas decorrentes de operações que envolvem a ZFM permanece sendo regida pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, e pelos arts. 64 e 65 da Lei nº 11.196, de 2005, entre outras normas, conforme explana a Solução de Consulta Cosit nº 119, de 11 de setembro de 2018.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.336, de 2001, arts. 3º, § 1º e 14, I e II; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 8º, I, c/c § 8º, 15, I e II, c/c §§ 3º e 8º, II, 17, II, c/c §§ 2º e 5º, e 23, I e II, c/c § 5º; Decreto-Lei nº 288, de 1967, arts. 1º e 4º; Despacho MF de 13 de novembro de 2017.

#### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

#### CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL

Deve ser declarada a ineficácia parcial da consulta quando: (a) o fato estiver definido ou declarado em dispositivo literal de lei; ou (b) o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação

**Dispositivos Legais:** IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, VII e IX.

## **Relatório**

A pessoa jurídica acima identificada, tributada pelo regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apresenta consulta a respeito da legislação que versa sobre a incidência dessas contribuições na importação.

2. A consulente formula também, por meio de outro processo, consulta sobre matéria correlata à tratada nos presentes autos, motivo pelo qual os feitos foram juntados para serem solucionados conjuntamente.
3. Aduz que sua filial estabelecida fora da Zona Franca de Manaus – ZFM irá se dedicar à atividade industrial de formulação dos combustíveis Gasolina-A e Diesel-A a partir de correntes de hidrocarbonetos adquiridos no mercado externo, a exemplo da nafta petroquímica.
4. Traz à colação a ementa da Solução de Divergência Cosit nº 15, de 30 de maio de 2008, para embasar seu entendimento de que a nafta petroquímica e as demais correntes de hidrocarbonetos constituem insumos do processo de formulação de combustíveis.
5. Cita a Portaria ANP nº 5, de 2012, segundo a qual a atividade de formulação de combustíveis consiste na produção de combustíveis líquidos por mistura mecânica das correntes de hidrocarbonetos.
6. Alega que a importação dos hidrocarbonetos líquidos sofre a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, o que permitiria o auferimento de crédito do regime de apuração não cumulativa.
7. Acrescenta que a maior parte dos combustíveis formulados serão comercializados internamente na ZFM e que as alíquotas das contribuições incidentes nessa operação de venda foram reduzidas a zero, por força do art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004.
8. Defende, também, que o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, equiparou a venda para a ZFM à exportação para o exterior.
9. Em seguida, com base no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, e na Solução de Consulta Cosit nº 308, de 24 de outubro de 2014, sustenta que tem direito à manutenção dos créditos em razão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, e que tais créditos, quando não utilizados, podem ser ressarcidos ou compensados na forma estabelecida pelo art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, seja quando decorrentes das importações diretas, seja quando decorrentes das importações por conta e ordem.
10. Ao fim, apresenta os seguintes questionamentos:
  - 10.1. quais alíquotas devem ser aplicadas no cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes na importação de correntes de hidrocarbonetos líquidos utilizados como insumo na formulação de Gasolina-A e Diesel-A;
  - 10.2. se poderá a consulente compensar os referidos créditos com débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de outras operações;
  - 10.3. considerando que as vendas para ZFM são equiparadas a exportações para o exterior, se poderá ser ressarcida dos créditos na forma estabelecida pela Portaria MF nº 348, de 16 de junho de 2010.

11. No outro processo a este juntado por anexação, como medida de economia processual por tratar de matéria correlata, a consulente acrescenta os seguintes questionamentos:

11.1. se há manutenção dos créditos decorrentes do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, em vista do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, quando vinculados a venda de Gasolina-A e Diesel-A para a ZFM;

11.2. se há manutenção dos créditos na hipótese de as vendas especificadas no subitem anterior serem equiparadas à exportação, por força do art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967; e

11.3. se pode aproveitar os créditos decorrentes das operações de importação de hidrocarbonetos líquidos na hipótese de serem realizadas por sua conta ordem.

12. Em suficiente síntese, é o relatório.

## Fundamentos

13. Preliminarmente, é importante ressaltar o fato de que o processo de consulta não tem como escopo a verificação da exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, haja vista que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária a eles conferida, **parte-se da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual**. Nessa seara, a solução de consulta 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, se aplica a Solução de Consulta.

14. Posto isso, registre-se que parte desta análise (relativa à Zona Franca de Manaus – ZFM) segue o entendimento esposado na Nota Cosit nº 167, de 19 de julho de 2018.

## DOS CONCEITOS DE “CORRENTES DE GASOLINA” E “CORRENTES DE ÓLEO DIESEL”

15. Os conceitos de “correntes de gasolina” e “correntes de óleo diesel” foram introduzidos no ordenamento jurídico-tributário pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, que instituiu a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE-Combustíveis), a saber:

### **Lei nº 10.336, de 2001:**

*Art. 3º A Cide tem como fatos geradores as operações, realizadas pelos contribuintes referidos no art. 2º, de importação e de comercialização no mercado interno de:*

*I – gasolinas e suas correntes;*

*II - diesel e suas correntes;*

*[...]*

**§ 1º Para efeitos dos incisos I e II deste artigo, consideram-se correntes os hidrocarbonetos líquidos derivados de petróleo e os hidrocarbonetos líquidos derivados de gás natural utilizados em mistura mecânica para a produção de gasolinas ou de diesel, de conformidade com as normas estabelecidas pela ANP.**

*(...) (g.n.)*

15.1 De acordo com esse conceito, o que caracteriza os hidrocarbonetos líquidos como derivados de petróleo ou de gás natural como “correntes de gasolina” ou “correntes de óleo diesel” é a possibilidade de utilizá-los na produção de gasolina ou de óleo diesel, respectivamente, por mera mistura mecânica, sem a necessidade de processos industriais mais elaborados, a exemplo do craqueamento.

## **DOS CRÉDITOS REFERENTES À IMPORTAÇÃO DE CORRENTES DE HIDROCARBONETOS LÍQUIDOS**

16. Os créditos do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na importação de correntes de hidrocarbonetos líquidos encontram-se disciplinados na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, como segue:

### **Lei nº 10.865, de 2004:**

*Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas:*

*I - na hipótese do inciso I do caput do art. 3º, de: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)*

*a) 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015*

*b) 9,65% (nove inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Cofins-Importação; e Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015*

*[...]*

*§ 8º A importação de gasolinas e suas correntes, exceto de aviação e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação fica sujeita à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, fixadas por unidade de volume do produto, às alíquotas previstas no art. 23 desta Lei, independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido.*

*[...]*

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de*

---

*determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:*

*I - bens adquiridos para revenda;*

*II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;*

*[...]*

*§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.*

*[...]*

*§ 8º As pessoas jurídicas importadoras, nas hipóteses de importação de que tratam os incisos a seguir, devem observar as disposições do art. 17 desta Lei:*

*[...]*

*II – produtos do § 8º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda, ainda que ocorra fase intermediária de mistura;*

*[...]*

*Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei e no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses:*

*[...]*

*II - do § 8º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda, ainda que ocorra fase intermediária de mistura;*

*[...]*

*§ 2º O crédito de que trata este artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas para os respectivos produtos no art. 8º, conforme o caso, sobre o valor de que trata o § 3º do art. 15.*

*[...]*

*§ 5º Na hipótese do § 8º do art. 8º desta Lei, os créditos serão determinados com base nas alíquotas específicas referidas no art. 23 desta Lei.*

*[...]*

*Art. 23. O importador ou fabricante dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em:*

*I - R\$ 141,10 (cento e quarenta e um reais e dez centavos) e R\$ 651,40 (seiscentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por metro cúbico de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;*

---

*II - R\$ 82,20 (oitenta e dois reais e vinte centavos) e R\$ 379,30 (trezentos e setenta e nove reais e trinta centavos), por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes;*

*[...]*

*§ 5º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas neste artigo, os quais poderão ser alterados, para mais ou para menos, ou extintos, em relação aos produtos ou sua utilização, a qualquer tempo.*

16.1. Há, portanto, regras distintas para o creditamento referente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins incidentes na importação de correntes de hidrocarbonetos líquidos classificados como correntes de gasolina e de óleo diesel que dependem da destinação dada ao produto, como segue:

a) se o produto se destinar à revenda, ainda que na fase intermediária da mistura, os créditos devem ser apurados com base nas alíquotas específicas referidas no art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004, considerando as reduções previstas no Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004; e

b) se o produto se destinar a qualquer outra finalidade, a exemplo do uso como insumo na formulação de combustíveis, os créditos devem ser apurados mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, em decorrência do disposto no § 3º do art. 15 da mesma lei, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições.

## **DA NAFTA PETROQUÍMICA**

17. Nesse ponto, merece destaque o tratamento dado à nafta petroquímica pela legislação da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. A expressão “nafta petroquímica” utilizada na citada legislação é gênero que alcança tanto a nafta destinada às centrais petroquímicas (e.g. art. 57 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005) como a destinada à formulação de gasolina e óleo diesel (e.g. art. 8º, “I”, da Lei nº 10.865, de 2004). Entretanto, o caso concreto trazido à análise restringe-se à importação de nafta para formulação de gasolina e de óleo diesel, matéria que passa a ser tratada a seguir.

17.1. Inicialmente, ressalte-se que a nafta petroquímica destinada à formulação de gasolina ou de óleo diesel pode ser classificada como “corrente de gasolina” ou como “corrente de óleo diesel”, quando passível de utilização por mera mistura mecânica para a produção de gasolina ou de diesel, respectivamente, em consonância com as normas estabelecidas pela ANP.

17.2. Nesta hipótese, as variações da nafta que se caracterizarem como corrente de gasolina ou de óleo diesel devem ser tributadas na forma da legislação relativa a tais correntes, como explanado anteriormente, e não na forma da legislação relativa à nafta (regra geral de apuração). Isso porque, ao igualar a tributação da importação das “correntes de gasolina” e das “correntes de óleo diesel” à tributação da importação da gasolina e do óleo diesel, o legislador pretendeu garantir que a tributação dos produtos cujas constituições se assemelham em muito às dos citados combustíveis fosse exatamente igual à tributação de

tais combustíveis (tanto que podem neles se transformar por mera mistura mecânica), evitando criar ou permitir desequilíbrios nas cadeias econômicas correlatas.

17.3. Por outro lado, a importação de nafta petroquímica que não seja classificada como “correntes de gasolina” e “correntes de óleo diesel” deve seguir a regra geral de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação exposta no art. 8º, “i”, da Lei nº 10.865, de 2004, devendo apurar os respectivos créditos conforme o art. 15, §3º, do mesmo diploma legal:

**Lei nº 10.865, de 2004:**

*Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)*

*I - na hipótese do inciso I do caput do art. 3º, de: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)*

*a) 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)*

*b) 9,65% (nove inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Cofins-Importação;*

*(...)*

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:*

*(...)*

*§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)*

17.4. Portanto, deve-se aplicar a regra geral de apuração de crédito prevista no § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, à importação de nafta petroquímica para formulação de gasolina ou de óleo diesel que não possa ser caracterizada como corrente de gasolina ou corrente de óleo diesel, ou seja, as alíquotas incidentes sobre a base de cálculo do crédito seriam as especificadas no art. 8º, “i”, da Lei nº 10.865, de 2004.

**DAS VENDAS DE PRODUTOS SUJEITOS À COBRANÇA CONCENTRADA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS PARA A ZFM**

18. Inicialmente, destaca-se que as receitas decorrentes da venda de gasolina e suas correntes e de óleo diesel e suas correntes estão sujeitas à cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins concentrada nas pessoas jurídicas produtoras e importadoras,

conforme art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, c/c art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004.

19. Nesse contexto, salienta-se que acerca da incidência das aludidas contribuições em operações em que pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM destinam mercadorias sujeitas à cobrança concentrada para dentro da mencionada área, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 119, de 11 de setembro de 2018, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 20/09/2018, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

20. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*EMENTA: VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS E ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO. PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA CONCENTRADA. REDUÇÃO A ZERO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.*

*As receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada da Cofins por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM fabricante ou importadora dos mesmos, destinados à industrialização ou ao consumo em referida área, não são objeto de imunidade tributária ou de não incidência dessa contribuição. As receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada da Cofins por pessoa jurídica estabelecida fora de ALC fabricante ou importadora dos mesmos, destinados à industrialização ou ao consumo em referida área, não são objeto de imunidade tributária ou de não incidência dessa contribuição.*

*(...)*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*EMENTA: VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS E ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO - PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA - REDUÇÃO A ZERO E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*

*As receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM fabricante ou importadora dos mesmos, destinados à industrialização ou ao consumo em referida área, não são objeto de imunidade tributária ou de não incidência dessa contribuição.*

*(...)*

*VENDAS DE PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA CONCENTRADA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS PARA A ZFM E ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*

*13. Feitas essas considerações, com vistas ao enfrentamento das questões colocadas pelo consulente, passa-se à análise da legislação aplicada aos produtos que sujeitos à tributação concentrada, sejam vendidos por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM ou das ALC para pessoa jurídica nelas estabelecidas.*

14. A Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, na redação original de seu art. 65, ao dispor sobre a matéria, assim estabeleceu:

*‘Art. 65. Nas vendas efetuadas por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM dos produtos relacionados nos incisos I a VIII do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM, aplica-se o disposto no art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004.*

*§ 1º No caso deste artigo, nas revendas efetuadas pela pessoa jurídica adquirente na forma do caput deste artigo a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidirão às alíquotas previstas:*

*(...)*

*§ 2º O produtor, fabricante ou importador, no caso deste artigo, fica obrigado a cobrar e recolher, na condição de contribuinte substituto, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pela pessoa jurídica de que trata o § 1º deste artigo.*

*(...)*

*§ 4º Para os efeitos do § 2º deste artigo, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins serão apuradas mediante a aplicação das alíquotas de que trata o § 1º deste artigo sobre o preço de venda do produtor, fabricante ou importador.*

*§ 5º A pessoa jurídica domiciliada na ZFM que utilizar como insumo ou incorporar ao seu ativo permanente produtos adquiridos com substituição tributária, na forma dos §§ 2º e 4º deste artigo, poderá abater da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre seu faturamento o valor dessas contribuições recolhidas pelo substituto tributário.’*

*(...)*

17. Assim, as primeiras inferências extraídas dos dispositivos legais transcritos acima nos itens 14 a 16, é a de que a partir de 1º de março de 2006, quando se inicia a produção de efeitos do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, em relação aos produtos sujeitos à incidência concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relacionados nos incisos I a VIII do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, dentre os quais estão os produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal referidos na alínea “b” do inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000:

*17.1. fica sujeita à alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a receita de vendas desses produtos auferida por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM, decorrentes da venda dos mesmos para fins de consumo (que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo) ou de industrialização na ZFM;*

*17.2. fica sujeita às alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tratadas no § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, a receita da revenda*

*desses produtos auferida por pessoa jurídica estabelecida na ZFM que os que adquiriu nos termos do item 17.1; e*

*17.3. o produtor, o fabricante ou o importador de que trata o item 17.1. fica obrigado a recolher, na condição de contribuinte substituto, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pela pessoa jurídica estabelecida na ZFM nos termos do item 17.2.*

*(...)*

*20. A seguir, o art. 12 da MP nº 451, de 15 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, acresceu os §§ 7º e 8º ao art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005:*

*20.1. assentando-se, a partir de 1º de março de 2006 (nos termos do inciso I do art. 33 da Lei nº 11.945, de 2009 - data de início da produção de efeitos do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005), que de forma excepcional, não se aplica às operações realizadas com substituição tributária tratadas no art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, a vedação contida na alínea b do inciso VII do art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso VII do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, quanto à possibilidade de adoção do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e*

*20.2. estendendo, a partir de 1º de janeiro de 2009 (nos termos da alínea “f” do inciso III do art. 22 da MP nº 451, de 2008), as regras de incidência das contribuições estatuídas pelo art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, relacionadas à ZFM, para as vendas destinadas ao consumo e à industrialização nas ALC de que tratam a Lei nº 7.965, de 22 de dezembro de 1989, a Lei nº 8.210, de 19 de julho de 1991, a Lei nº 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994, quando efetuadas por fabricante ou importador estabelecido fora dessas ALC.*

*21. Cumpre destacar em relação ao disposto no item 20.2., que por força do § 4º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, as regras de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que o caput do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2006, estende para as vendas dos produtos sujeitos à incidência concentrada dessas contribuições destinados ao consumo e à industrialização na ALC, dentre as quais a redução a 0 (zero) das alíquotas, não se aplicam na hipótese da pessoa jurídica destinatária estabelecida em uma das ALC de que trata aquele item ser atacadista ou varejista sujeito à incidência não cumulativa das contribuições:*

*‘Art. 2º. (...) (...) § 4º. Não se aplica o disposto neste artigo às vendas de mercadorias que tenham como destinatárias pessoas jurídicas atacadistas e varejistas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecidas nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 3º .’*

*22. Outrossim, cite-se em referência à legislação que rege a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre operações relacionadas à ZFM, a existência de algumas controvérsias recentes, como por exemplo, aquela decorrente de decisão por meio de Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda (PGFN) de nº 4, de 16 de novembro de 2017 (publicado no Diário Oficial da União –DOU – de 21 de novembro de 2017).*

23. Decorre do art. 2º do Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, o Princípio da Continuidade da Lei, conforme o qual somente lei nova tem o condão de modificar ou revogar outra em vigor. Inexiste assim, possibilidade de normas complementares retirarem do ordenamento jurídico, lei vigente, concluindo-se desta forma que a legislação relacionada à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas operações relativas à ZFM mencionadas nesta Solução de Consulta permanecem em vigor.

24. Haja vista a incontestável vigência e produção de efeitos da legislação tributária mencionada na presente consulta, não há outro caminho a esta Secretaria que a de afirmar que as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM fabricante ou importadora dos mesmos, destinados à industrialização ou ao consumo em referida área, não são objeto de imunidade tributária ou de não incidência dessas contribuições.

25. Igualmente, as receitas citadas no item anterior, se decorrentes de vendas por fabricante ou importador daqueles produtos estabelecido fora das ALC de que trata o § 8º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, para consumo ou industrialização em citadas ALC, também não são imunes ou sujeitas à não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.”

## DOS QUESTIONAMENTOS INEFICAZES

21. De acordo com o art.18, VII e IX, da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, não produz efeitos a consulta formulada sobre fato que estiver definido ou declarado em disposição literal de lei, ou, ainda, quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

21.1. Nesse sentido, quanto aos questionamentos constantes dos itens 10.2, 11.1 e 11.3, a consulta foi formulada sobre fatos que se encontram perfeitamente disciplinados na legislação, a saber:

21.1.1 Questionamento 10.2: as regras de compensação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins encontram-se disciplinadas no art. 45 da IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, nos termos no art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005:

### **IN RFB nº 1.717, de 2017:**

*Art. 45. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento ou compensação, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:*

*I - às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, da prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior cujo pagamento represente ingresso de divisas, e das vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação;*

*II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência;*

*III - às receitas decorrentes da produção e comercialização de álcool, inclusive para fins carburantes, nos termos do § 7º do art. 1º da Lei nº 12.859, de 10 de setembro de 2013; ou*

*IV - às receitas decorrentes da produção e comercialização dos produtos referidos no caput do art. 3º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, nos termos do seu § 4º.*

*§ 1º O disposto nos incisos II a IV do caput aplica-se aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação apurados na forma do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.*

*§ 2º O disposto no inciso III do caput aplica-se exclusivamente aos créditos apurados entre 11 de setembro de 2013 e 31 de dezembro de 2016.*

*§ 3º O disposto no inciso IV do caput aplica-se exclusivamente aos créditos apurados a partir de 1º de março de 2015 pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime especial de que trata o art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000.*

(...)

21.1.2 Questionamento 11.1: a regra de manutenção do crédito encontra-se perfeitamente estabelecida no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004:

**Lei nº 11.033, de 2004:**

*Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.*

(...)

21.1.2.1 Aqui cabe notar que o disposto no citado art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, utiliza o vocábulo “**manutenção**” dos créditos a que se refere. Dessa forma, para o caso em análise, tal dispositivo alcança apenas os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação regularmente apropriados quando da importação dos bens referidos na consulta.

21.1.2.2. Já em relação às pessoas jurídicas estabelecidas dentro da ZFM que adquirem os produtos vendidos pela consulente aplicam-se, acerca da possibilidade de apropriação de créditos da não cumulatividade das contribuições, a vedação de creditamento constante do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, incluídos pela Lei nº 10.865, de 2004, e a permissão de creditamento constante do § 5º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, conforme a utilização dada ao produto adquirido.

21.1.3 Questionamento 11.3: o creditamento referente à importação por conta e ordem de terceiros encontra-se previsto no art. 18 da Lei nº 10.865, de 2004:

**Lei nº 10.865, de 2004:**

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*I - bens adquiridos para revenda;*

*(...)*

*Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)*

*I - dos §§ 1º a 3º, 5º a 7º e 10 do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*II - do § 8º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda, ainda que ocorra fase intermediária de mistura;*

*(...)*

***Art. 18. No caso da importação por conta e ordem de terceiros, os créditos de que tratam os arts. 15 e 17 desta Lei serão aproveitados pelo encomendante.***

*(...)*

## **Conclusão**

22. De todo o exposto, resta concluir que:

22.1. As alíquotas aplicadas na apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins referentes à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes na importação de correntes de hidrocarbonetos líquidos classificados como correntes de gasolina e de óleo diesel dependem da destinação dada ao produto, como segue:

- i. se o produto se destinar à revenda, ainda que na fase intermediária da mistura, os créditos devem ser apurados com base nas alíquotas específicas referidas no art. 23 da Lei nº 10.865, de 2004, considerando as reduções previstas no Decreto nº 5.059, de 2004; e
- ii. se o produto se destinar a qualquer outra finalidade, a exemplo do uso como insumo na formulação de combustíveis, os créditos devem ser apurados mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, em decorrência do disposto no §3º do art. 15 da mesma lei citada, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições.

22.2. As variações da nafta petroquímica que se caracterizarem como correntes de gasolina ou de óleo diesel devem ser tributadas na forma da legislação relativa a tais correntes, e não na forma da legislação referente à nafta. Entretanto, aplica-se a regra geral do art. 8º, “i”, da Lei nº 10.865, de 2004, na importação da nafta que não se caracterize como corrente de gasolina ou corrente de óleo diesel e destine-se à formulação de tais combustíveis;

22.3. A nafta petroquímica destinada à formulação de gasolina ou de óleo diesel é classificada como “corrente de gasolina” ou “corrente de óleo diesel” quando passível de utilização por mera mistura mecânica para a produção de gasolina ou de diesel, respectivamente, em consonância com as normas estabelecidas pela ANP;

22.4. As alíquotas aplicáveis sobre a base de cálculo do crédito da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes na importação de nafta petroquímica para formulação de gasolina ou de óleo diesel, que não possa ser caracterizada como corrente de gasolina ou corrente de óleo diesel, são as especificadas no art. 8º, I, da Lei nº 10.865, de 2004;

22.5. A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre receitas decorrentes de operações que envolvem a ZFM permanece sendo regida pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, e pelos arts. 64 e 65 da Lei nº 11.196, de 2005, entre outras normas, conforme explana a Solução de Consulta Cosit nº 119, de 11 de setembro de 2018.

23. Por fim, declara-se a ineficácia dos questionamentos apresentados nos itens 10.2, 11.1 e 11.3.

*Assinatura digital*

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

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

*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. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*Assinatura digital*

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