



Solução de Consulta nº 216 - Cosit

Data 27 de novembro de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: As disposições do § 9º do art. 11 da Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, que equiparam a “*construção, a conservação, a modernização e o reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no REB*” à exportação, não têm o condão de afastar a vedação de apuração de créditos da Cofins estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: § 9º do art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997; inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; inciso X do art. 28 da Lei nº 10.865, de 2004.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: As disposições do § 9º do art. 11 da Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, que equiparam a “*construção, a conservação, a modernização e o reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no REB*” à exportação, não têm o condão de afastar a vedação de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

Dispositivos Legais: § 9º do art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997; inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; inciso X do art. 28 da Lei nº 10.865, de 2004.

Relatório

A pessoa jurídica em epígrafe, devidamente representada, apresentou consulta sobre a interpretação da legislação tributária nos termos seguintes.

2. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.
3. A consulente afirma que se dedica à *“construção de embarcações de grande porte, produtos estes enquadrados no Capítulo 89 da TIPI”* e que está situada fora da Zona Franca de Manaus (ZFM).
4. Aduz que *“como é sabido, visando estimular a indústria naval, foi editada a Lei n.º 9.432, de 08.01.1997, que em seu art. 11, §9º determinou que a ‘a construção, a conservação, a modernização e o reparo de embarcações pré-registrada ou registradas no REB serão, para todos os efeitos legais e fiscais, equiparadas à operação de exportação’ ”*.
5. Assevera que *“com o advento da Lei n.º 10.865/2004, o Governo Federal determinou a redução a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de materiais e equipamentos, inclusive partes, peças e componentes, destinados ao emprego na construção, conservação, modernização, conversão ou reparo de embarcações registradas ou pré-registradas no Registro Especial Brasileiro, nos termos do art. 28, inciso X da referida Lei”*.
6. Afirma que *“a Consulente entendia que não poderia descontar créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS, tendo em vista o disposto no art. 3º, §2º, inciso II da Lei n.º 10.637/2002 e no art. 3º, §2º, inciso II da Lei n.º 10.833/2003”*.
7. Prosseguindo, informa que *“com o advento da Lei n.º 10.996/2004, o Governo Federal introduziu o §12 ao art. 3º da Lei n.º 10.637/2002 e o §12 ao art. 3º da Lei n.º 10.833/2003, possibilitando as empresas que adquirissem mercadorias produzidas por pessoa jurídica situada na Zona Franca de Manaus — ZFM, consoante projeto aprovado pelo Conselho da SUFRAMA, o direito de descontar créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS mediante a aplicação das alíquotas de 1% (um por cento) e de 4,6% (quatro inteiros e seis décimos por cento)”*.
8. Em seguida, argumenta que *“a Consulente entende que quando adquirir mercadorias produzidas por fornecedor(es) situado(s) na Zona Franca de Manaus — ZFM com projeto(s) aprovado(s) pela SUFRAMA pode apropriar créditos da Contribuição para o PIS e da COFINS calculados sobre mercadorias desoneradas das referidas contribuições, em virtude do disposto no art. 3º, §12 da Lei n.º 10.637/2002 e art. 3º, §12 da Lei n.º 10.833/2003, mediante a aplicação das alíquotas de 1% e de 4,6%, respectivamente”*.
9. Por fim, a consulente questiona:
 - 9.1. *“1º) Está correto o entendimento da Consulente no sentido de que quando adquirir mercadorias produzidas na Zona Franca de Manaus — ZFM por fornecedor(es) com projeto(s) aprovado(s) pela SUFRAMA, a serem destinadas ao emprego na construção, conservação, modernização, conversão ou reparo de embarcações registradas ou pré-registradas no Registro Especial Brasileiro, desoneradas da Contribuição para o PIS e da COFINS nos termos do art. 28, inciso X da Lei n.º 10.865/2004, poderá descontar créditos das referidas contribuições nos percentuais de 1% e de 4,6%”*

respectivamente, em virtude do disposto no art. 3º, §12 da Lei n.º 10.637/2002 e art. 3º, §12 da Lei n.º 10.833/2003? Caso contrário, qual seria o entendimento correto?”

- 9.2. “2º) Em sendo possível o direito ao desconto dos créditos previstos no art. 3º, §12 da Lei n.º 10.637/2002 e no art. 3º, §12 da Lei n.º 10.833/2003 previstos no item precedente, a Consulente tem dúvidas sobre a correta interpretação da legislação tributária acerca dos créditos que não foram descontados nos últimos anos, ou seja, poderão ser apropriados no mês corrente com base nas disposições do art. 3º, §4º das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 ou precisará retificar todos os seus SPEDs-CONTRIBUIÇÕES com vistas a apropriar os créditos nos meses em que foram adquiridas as referidas mercadorias?”
10. É o relatório.

Fundamentos

11. Preliminarmente, salienta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado nos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.
12. Nesse contexto, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.
13. Cumpre inicialmente apresentar os dispositivos legais em discussão:

Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003¹:

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

(...)

§ 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)

¹ Transcrevem-se aqui apenas as disposições da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que valem para o regime de apuração não cumulativa da Cofins, vez que as disposições da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, são equivalentes para o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

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)

(...)

§ 17. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota: (Redação dada pela Lei nº 12.507, de 2011)

I - de 5,60% (cinco inteiros e sessenta centésimos por cento), nas operações com os bens referidos no inciso VI do art. 28 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; (Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011)

II - de 7,60% (sete inteiros e sessenta centésimos por cento), na situação de que trata a alínea "b" do inciso II do § 5º do art. 2º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011)

III - de 4,60% (quatro inteiros e sessenta centésimos por cento), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011)

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de:

(...)

X - materiais e equipamentos, inclusive partes, peças e componentes, destinados ao emprego na construção, conservação, modernização, conversão ou reparo de embarcações registradas ou pré-registradas no Registro Especial Brasileiro; (Incluído pela Lei nº 11.774, de 2008)

14. Conforme se observa, o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, estabelece uma das regras fundamentais da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins: a apuração de créditos por parte da pessoa jurídica adquirente de bens e serviços pressupõe que a pessoa jurídica vendedora tenha sofrido débito, salvo regra especial aplicável no caso em que a operação está isenta das contribuições (isenção aqui é entendida como categoria jurídica diversa de, por exemplo, não incidência, alíquota zero, suspensão, etc).

15. A Solução de Consulta Cosit nº 227, de 2017, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União de 18/05/2017 e cuja íntegra está disponível no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal do Brasil, apresenta a interpretação da Secretaria da Receita Federal do Brasil sobre as vedações de creditamento instituídas pelo citado o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003:

9. A primeira parte do texto do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833, de 2003 (da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição) refere-se a bens ou serviços que são objetos de uma operação ocorrida na etapa imediatamente anterior da cadeia econômica e que não foi alcançada pelo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ou seja, refere-se a bens ou serviços que, ao serem fornecidos por uma pessoa jurídica para outra, geram, para a primeira dessas pessoas (o fornecedor), receitas que não se sujeitam ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

9.1. Como o não pagamento das contribuições abrange as hipóteses de não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, esse texto legal determina que, nessas situações, como regra geral, a aquisição dos bens ou serviços decorrentes dessas operações não gera direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens.

10. A segunda parte desse dispositivo (inclusive no caso de isenção, esse último [...] pela contribuição) destaca que a isenção é uma dessas operações de fornecimento não sujeitas ao pagamento das contribuições e determina que, nos casos de aquisição de bens ou serviços cuja operação foi contemplada com isenção das contribuições (apenas neles), a regra geral de não apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica restrita às situações em que os bens ou serviços fornecidos sejam:

a) revendidos (em qualquer hipótese); ou

b) utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com isenção dessas contribuições.

10.1 Assim, a contrario sensu, a vedação à apropriação de créditos da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins em caso de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições **não** se aplica às situações em que bens e serviços sejam adquiridos com isenção e, posteriormente sejam utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações sujeitas ao pagamento da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins.

11. Sistematizando o que foi dito anteriormente, tem-se que é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas situações em que bens e serviços são adquiridos em operações beneficiadas:

a) com não incidência, incidência com alíquota zero ou com suspensão das contribuições;

b) com isenção das contribuições e posteriormente:

b.1) revendidos; ou

b.2) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento das contribuições.
(grifos no original)

16. Nesse contexto, se os materiais e equipamentos adquiridos pela consulente para utilização em sua atividade industrial estão beneficiados pela redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista pelo inciso X do art. 28 da Lei nº 10.865, de 2004 (como relatado pela consulente), resta evidente a vedação à apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições, por não haver pagamento das contribuições por parte da pessoa jurídica vendedora.

17. As disposições do § 12 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do § 17 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que estabelecem percentuais diferenciados para apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à aquisição de produtos produzidos na ZFM não afastam a vedação de creditamento estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, tanto porque constituem regra específica subordinada a esta regra geral quanto porque fazem expressa ressalva à citada vedação em seus textos.

18. Ademais, também as disposições do § 9º do art. 11 da Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, não têm o condão de afastar a vedação de creditamento em voga porque, como consta da Solução de Consulta Cosit nº 227, de 2017, a única hipótese de afastamento da aludida vedação ocorre na hipótese em que *“bens e serviços sejam adquiridos com isenção e, posteriormente sejam utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações sujeitas ao pagamento da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins”*, o que não ocorre na hipótese.

Conclusão

19. Diante do exposto, responde-se à consulente que:

a) é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com redução a zero da alíquota das contribuições;

b) as disposições do § 9º do art. 11 da Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, bem como as disposições do § 12 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do § 17 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não têm o condão de afastar a referida vedação de creditamento, estabelecida pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003.

Assinado digitalmente

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

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