



Solução de Consulta nº 609 - Cosit

Data 22 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CâMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF

Incide IOF à alíquota de 0% (zero por cento) sobre a operação de câmbio relativa ao ingresso no País de receita de exportação proveniente do fornecimento de combustível para aeronave de bandeira estrangeira em tráfego internacional ainda que o pagamento do valor da transação comercial, no exato valor da fatura comercial e no mesmo prazo avençado com o cliente, seja efetuado por terceira pessoa - empresa sediada no exterior e sem filial no País.

Dispositivos Legais: Decreto n.º 6.306, de 2007, art. 15-B, inciso I; Decreto n.º 6.759, de 2009, art. 212; e Instrução Normativa SRF n.º 28, de 1994, art. 52, inciso I.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

VENDA DE QUEROSENE DE AVIAÇÃO POR DISTRIBUIDORA. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. VENDA DE OUTROS PRODUTOS DESTINADOS A AERONAVES EM TRÁFEGO INTERNACIONAL. ISENÇÃO.

Não incide a Contribuição para o PIS/Pasep sobre a receita de venda de querosene de aviação auferida por pessoa jurídica distribuidora de combustíveis, desde que não seja produtora ou importadora, independentemente do fim a que se destina o combustível.

Está isenta da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita de venda de outros produtos que não sejam o querosene de aviação, como por exemplo a gasolina de aviação, auferida por pessoa jurídica distribuidora de combustíveis, quando o produto for destinado ao uso em aeronaves em tráfego internacional e desde que o pagamento seja efetuado em moeda conversível.

Dispositivos Legais: Decreto n.º 6.759, de 2009, arts. 212 e 580; IN SRF n.º 28, de 1994, art. 52, I; MP 2.158-35, de 2001, art. 14, IV e § 1º; Lei n.º 10.560, de 2002, arts. 2º e 6º; e Decreto n.º 4.524, de 2002, art. 43, II, e art. 45, IV e § 3º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

VENDA DE QUEROSENE DE AVIAÇÃO POR DISTRIBUIDORA. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. VENDA DE OUTROS PRODUTOS DESTINADOS A AERONAVES EM TRÁFEGO INTERNACIONAL. ISENÇÃO.

Não incide a Cofins sobre a receita de venda de querosene de aviação auferida por pessoa jurídica distribuidora de combustíveis, desde que não seja produtora ou importadora, independentemente do fim a que se destina o combustível.

Está isenta da Cofins incidente sobre a receita de venda de outros produtos que não sejam o querosene de aviação, como por exemplo a gasolina de aviação, auferida por pessoa jurídica distribuidora de combustíveis, quando o produto for destinado ao uso em aeronaves em tráfego internacional e desde que o pagamento seja efetuado em moeda conversível.

Dispositivos Legais: Decreto nº 6.759, de 2009, arts. 212 e 580; IN SRF nº 28, de 1994, art. 52, I; MP 2.158-35, de 2001, art. 14, IV e § 1º; Lei nº 10.560, de 2002, arts. 2º e 6º; e Decreto nº 4.524, de 2002, art. 43, II, e art. 45, IV e § 3º.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS - IOF

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta na parte em que não descreve, completa e exatamente, a hipótese a que se refere, ou não contém os elementos necessários à sua solução.

Relatório

A interessada formula consulta por meio da qual questiona sobre a incidência do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre as receitas decorrentes de operação equiparada à exportação.

2. Informa que desenvolve, dentro de seu ramo de atuação, a atividade de venda de produto de origem nacional para uso e consumo de aeronaves de bandeira estrangeira aportadas no País – operação equipara à exportação para todos os fins fiscais, conforme dispõe a cláusula primeira do Convênio ICM nº 12, de 15 de julho de 1975.

3. Revela que, com o intuito de disponibilizar aos seus clientes condições comerciais diferenciadas, pretende introduzir, na relação contratual, terceira pessoa, a qual é

empresa comercial estrangeira – sediada no exterior e sem filial no País – que atua no ramo de venda e distribuição de produtos e serviços.

4. Descreve o modelo negocial que deseja implementar:
- a) a Consulente fornecerá seu produto às aeronaves em trânsito pelo País, emitindo o documento fiscal e a fatura em nome da companhia aérea cliente (operação equiparada à exportação);
 - b) no vencimento estabelecido no contrato celebrado entre todas as partes envolvidas, a empresa comercial estrangeira quitará a dívida da companhia aérea no exato valor da fatura/documento fiscal, sem a dedução de qualquer taxa, comissão ou desconto, e assumirá o risco de crédito, não havendo coobrigação por parte da Consulente;
 - c) o recebimento do valor dessa quitação ocorrerá mediante crédito em conta corrente no exterior de titularidade da Consulente, conforme autorizado pelo inciso I do art. 93 da Circular Bacen nº 3.691, de 16 de dezembro de 2013;
 - d) posteriormente, as receitas decorrentes das operações de exportação serão internadas no País, mediante fechamento de câmbio com instituição financeira autorizada, nos termos do art. 92 da Circular Bacen nº 3.691, de 2013;
 - e) a empresa comercial estrangeira será remunerada pela própria companhia aérea cliente.
5. Defende que as receitas de exportação não estão sujeitas à incidência das contribuições sociais não-cumulativas (inciso I do art. 6º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e inciso I do art. 5º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002) e do IOF incidente sobre as operações de câmbio relativas a seu ingresso no País (inciso I do art. 15-B do Decreto nº 6.306, de 14 dezembro de 2007).
6. Por fim, indaga:
- a) *considerando tratar-se de negociação de caráter exclusivamente comercial, indissociavelmente vinculada à exportação, há que se falar em incidência do IOF, nos termos do art. 15-B, I e XII, do Decreto nº 6.306/07, sobre a operação realizada entre a Consulente e a empresa comercial estrangeira?*
 - b) *em caso positivo, haveria que se falar, igualmente sobre a incidência do PIS/COFINS não cumulativa sobre as receitas decorrentes da operação descrita no item 4?*

Fundamentos

7. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais previstos nos arts. 46 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e

disciplinados na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, 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.

8. Cabe informar que o objetivo da solução de consulta é o esclarecimento de dúvidas sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado da atividade do contribuinte, propiciando-lhe segurança jurídica no cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias. Entretanto, a análise que se faz é em tese, ou seja, a solução de consulta não atesta a regularidade do contribuinte ou a veracidade das informações por ele prestadas. Assim, a definição da natureza da receita obtida pelo interessado depende da análise do caso concreto, avaliando-se o contrato de compra e venda e a sua execução.

DA INCIDÊNCIA DO IOF

9. Com a finalidade de dirimir as dúvidas da Consulente, deve-se, primeiramente, verificar se a transação comercial por ela pretendida pode ser considerada uma operação de exportação para o exterior.

10. Para que uma mercadoria possa ser destinada ao exterior, é necessário que ela seja submetida ao despacho de exportação, procedimento fiscal cuja definição consta do art. 580 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 – Regulamento Aduaneiro (RA):

Art. 580. Despacho de exportação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo exportador em relação à mercadoria, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas a seu desembarço aduaneiro e a sua saída para o exterior.

11. Ao disciplinar o despacho aduaneiro de mercadorias destinadas à exportação, a IN SRF nº 28, de 27 de abril de 1994, estabeleceu, no inciso I do art. 52, regra específica para o caso de fornecimento de produtos para uso e consumo de bordo em aeronave ou embarcação em tráfego internacional:

Art. 52. O registro da declaração para despacho aduaneiro de exportação, no SISCOMEX, poderá ser efetuado após o embarque da mercadoria ou sua saída do território nacional, nos seguintes casos:

I - fornecimento de combustíveis e lubrificantes, alimentos e outros produtos, para uso e consumo de bordo em aeronave ou embarcação de bandeira estrangeira ou brasileira, em tráfego internacional;

(...)

12. Claramente, o referido dispositivo, ao estabelecer a obrigação acessória de registro da declaração para despacho aduaneiro de exportação, no caso de fornecimento de produtos para uso e consumo de bordo, indica que o fornecimento de combustíveis e lubrificantes para o abastecimento de aeronave estrangeira em tráfego internacional aportada no País é uma operação de exportação.

13. Não descaracteriza a operação comercial como uma operação de exportação para o exterior o fato de existir uma empresa comercial estrangeira sediada no exterior e sem filial no País responsável por efetuar a quitação da dívida dos clientes nos exatos

valores das faturas comerciais e nos mesmos prazos avençados, assumindo os riscos de crédito sem quaisquer coobrigações por parte da Consulente.

14. Com relação ao IOF, a consulta apresentada refere-se à aplicação das hipóteses de incidência de que tratam os incisos I e XII do Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, os quais assim dispõem:

Art. 15-B. A alíquota do IOF fica reduzida para trinta e oito centésimos por cento, observadas as seguintes exceções:

I - nas operações de câmbio relativas ao ingresso no País de receitas de exportação de bens e serviços: zero;

(...)

XII - nas liquidações de operações de câmbio para ingresso de recursos no País, inclusive por meio de operações simultâneas, referente a empréstimo externo, sujeito a registro no Banco Central do Brasil, contratado de forma direta ou mediante emissão de títulos no mercado internacional com prazo médio mínimo de até cento e oitenta dias: seis por cento;

(...)

15. Constata-se, com base no que estabelece o inciso I do referido dispositivo, que incide o IOF à alíquota zero sobre as operações de câmbio relativas ao ingresso no País de receitas de exportação oriundas de venda de combustíveis na forma descrita pela Consulente.

16. Apesar de também ter indagado sobre a incidência de que trata o inciso XII do art. 15-B do Decreto nº 6.306, de 2007, a Consulente não informou de que forma ocorre uma captação de recursos no exterior no arranjo comercial pretendido, o que prejudica a análise da questão. Em razão disso, a consulta é ineficaz nessa parte, conforme dispõe o inciso XI do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

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

(...)

DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

17. O art. 14, inciso IV, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, estabelece a isenção da Cofins em relação às receitas do fornecimento de mercadorias para uso em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível. Por sua vez, o § 1º do mesmo art. 14 estendeu essa isenção para a Contribuição para o PIS/Pasep:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

(...)

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput. [os grifos não são do original]

18. Note-se que se trata de uma isenção genérica, abrangendo a receita de venda de qualquer mercadoria fornecida para uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves, o que, sem dúvida, incluiria os combustíveis para uso em aeronaves.

19. Contudo, para fazer jus a essa isenção, é estabelecido o requisito de que o pagamento seja efetuado em moeda conversível. Mas o que seria pagamento efetuado em moeda conversível? Para efeitos dessa isenção, entende-se que é o pagamento que represente o ingresso de divisas, ou seja, que afete o balanço de pagamentos do país, sendo indispensável o cumprimento das normas da legislação monetária e cambial, inclusive as regras operacionais.

20. Pois bem, na vigência dessa isenção para as receitas do fornecimento de **quaisquer mercadorias** para uso em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional estabelecida pela MP nº 2.158-25, de 2001, sobreveio a Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, cujos artigos 2º, 3º e 6º são transcritos a seguir:

*Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, relativamente à **receita bruta decorrente da venda de querosene de aviação, incidirá uma única vez**, nas vendas realizadas **pelo produtor ou importador**, às alíquotas de 5% (cinco por cento) e 23,2% (vinte e três inteiros e dois décimos por cento), respectivamente (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*Art. 3º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins **não incidirão sobre a receita auferida pelo produtor ou importador na venda de querosene de aviação à pessoa jurídica distribuidora, quando o produto for destinado ao consumo por aeronave em tráfego internacional**. (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)*

§ 1º A pessoa jurídica distribuidora deverá informar ao produtor ou importador a quantidade de querosene de aviação a ser destinada ao consumo de aeronave em transporte aéreo internacional. (Incluído pela Lei nº 11.787, de 2008)

§ 2º Nas notas fiscais emitidas pelo produtor ou importador, relativas às vendas sem incidência das contribuições, deverá constar a expressão ‘Venda a empresa distribuidora sem incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins’, com a especificação do dispositivo legal correspondente. (Incluído pela Lei nº 11.787, de 2008)

§ 3º A pessoa jurídica distribuidora que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data de aquisição do combustível sem incidência das contribuições, não houver revendido o querosene de aviação a empresa de transporte aéreo para consumo por aeronave em tráfego internacional fica obrigada ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não pagas, acrescido de juros e multa de mora, na forma da lei, contados a partir da referida data de aquisição, na condição de responsável. (Incluído pela Lei nº 11.787, de 2008)

§ 4º Na hipótese de não ser efetuado o recolhimento na forma do § 3º deste artigo, caberá lançamento de ofício, com aplicação de juros e das multas de que trata o caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.787, de 2008)

§ 5º Nas notas fiscais emitidas pela pessoa jurídica distribuidora relativas às vendas de querosene de aviação para abastecimento de aeronave em tráfego internacional, deverá constar a expressão 'Venda a empresa aérea para abastecimento de aeronave em tráfego internacional, sem incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins', com a especificação do dispositivo legal correspondente. (Incluído pela Lei nº 11.787, de 2008)

§ 6º Nas hipóteses de que tratam os §§ 3º e 4º deste artigo, a empresa de transporte aéreo será responsável solidária com a pessoa jurídica distribuidora do querosene de aviação pelo pagamento das contribuições devidas e respectivos acréscimos legais. (Incluído pela Lei nº 11.787, de 2008)

(...)

Art. 6º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeito, **em relação ao disposto nos arts. 2º e 3º, para os fatos geradores ocorridos a partir de 10 de dezembro de 2002.** [sem grifo no original]

21. Vê-se, pois, que o art. 2º da Lei nº 10.560, de 2002, estabeleceu a incidência **uma única vez** da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no produtor ou importador, sobre a receita de venda de querosene da aviação. Decorre daí que **não incidem** as contribuições sobre a receita de vendas de querosene da aviação efetuadas por quem não for produtor ou importador.

22. Além disso, estabeleceu o art. 3º da mesma lei a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita de venda de querosene da aviação, efetuada por produtor ou importador, quando o produto for destinado ao consumo por aeronave em tráfego internacional.

23. Consoante o art. 6º da Lei nº 10.560, de 2002, tanto a norma do art. 2º quanto a do art. 3º produzem efeitos a partir de 10 de dezembro de 2002.

24. Pois bem, os arts. 43 e 45 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002, estabelecem a seguinte interpretação das normas estabelecidas pela MP nº 2.158-25, de 2001, e pela Lei nº 10.560, de 2002:

Art. 43. **As contribuições não incidem** (art. XII, alínea "b", do Tratado entre o Brasil e o Paraguai, de 26 de abril de 1973, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 23, de 30 de maio de 1973, promulgado pelo Decreto nº 72.707, de 28 de agosto de 1973, e Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, art. 2º):

(...)

II - a partir de 10 de dezembro de 2002, sobre a receita de venda de querosene de aviação, quando auferida por pessoa jurídica não enquadrada na condição de importadora ou produtora.

(...)

Art. 45. **São isentas** do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º):

(...)

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível, observado o disposto no § 3º;

(...)

§ 3º A partir de 10 de dezembro de 2002, o disposto no inciso IV do caput não se aplica à hipótese de fornecimento de querosene de aviação. [sem grifo no original]

25. Entende o Poder Executivo que a Lei nº 10.560, de 2002, ao determinar a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita de venda de querosene de aviação, teria derogado a isenção estabelecida pela MP 2.158-35, de 2001. Ou seja, a isenção das contribuições sobre a receita do fornecimento de mercadorias para uso em embarcações e aeronaves em tráfego internacional abrangeria qualquer mercadoria, à exceção do querosene da aviação, que já estaria abarcado pela não incidência das contribuições.

26. Registre-se ser, para o querosene de aviação, a não incidência da Lei nº 10.560, de 2002, mais ampla do que a isenção da MP 2.158-35, de 2001, pois alcança não somente a distribuidora de combustíveis que realiza a venda para a empresa aérea em tráfego internacional, mas também o produtor ou importador de querosene de aviação, que vai vender esse querosene de aviação para a distribuidora.

27. No caso em tela, a Consultante não afirma tratar-se a mercadoria fornecida para uso em aeronaves em tráfego internacional de querosene de aviação. Contudo, a julgar pelo ramo de atividade da empresa, o comércio atacadista de derivados de petróleo, é de se supor ser o querosene de aviação o principal produto objeto da consulta.

28. Dessa forma, cabe concluir que não incidem a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre a receita de venda de querosene de aviação auferida por distribuidor de combustíveis, independentemente do fim a que se destina o combustível. Além disso, não incidem também as contribuições sobre a receita de venda, auferida por produtor ou importador, relativa à venda de querosene de aviação à pessoa jurídica distribuidora, quando o produto for destinado ao consumo por aeronave em tráfego internacional.

29. Por sua vez, a receita de venda de outros produtos que não sejam o querosene de aviação, como por exemplo a gasolina de aviação, auferida por pessoa jurídica distribuidora de combustíveis, está isenta da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando o produto for destinado ao uso ou consumo aeronaves em tráfego internacional e desde que o pagamento seja efetuado em moeda conversível.

30. Por fim, registre-se que a receita de venda de gasolina de aviação, efetuada por produtor ou importador, tem sua tributação pelas alíquotas básicas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (1,65% e 7,6%), não estando sujeita à tributação concentrada no produtor ou importador (Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 2º, I, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, I).

Conclusão

31. Face o exposto, conclui-se que:

31.1. Incide IOF à alíquota de 0% (zero por cento) sobre a operação de câmbio relativa ao ingresso no País de receita de exportação proveniente do fornecimento de combustível para aeronave de bandeira estrangeira em tráfego internacional ainda que o pagamento do valor da transação comercial, no exato valor da fatura comercial e no mesmo

prazo avençado com o cliente, seja efetuado por terceira pessoa – empresa sediada no exterior e sem filial no País.

31.2. Não incidem a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre a receita de venda de querosene de aviação auferida por pessoa jurídica distribuidora de combustíveis, desde que não seja produtora ou importadora, independentemente do fim a que se destina o combustível.

31.3. Está isenta da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita de venda de outros produtos que não sejam o querosene de aviação, como por exemplo a gasolina de aviação, auferida por pessoa jurídica distribuidora de combustíveis, quando o produto for destinado ao uso em aeronaves em tráfego internacional e desde que o pagamento seja efetuado em moeda conversível.

31.4. É ineficaz a consulta na parte em que não descreve, completa e exatamente, a hipótese a que se refere, ou não contém os elementos necessários à sua solução.

Assinado digitalmente

DIEGO WAGNER GARCIA VIALE
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Assinado digitalmente

MARIA DA CONSOLAÇÃO SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Ditif

Assinado digitalmente

JOSÉ FERNANDO HÜNING
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe Substituto da Disit09

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS
DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

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

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