



Solução de Consulta nº 98 - SRRF09/Disit

Data 30 de março de 2011

Processo ****

Interessado ****

CNPJ/CPF ****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

VENDA POR COMERCIANTES DE PNEUS IMPORTADOS POR ENCOMENDA. INCIDÊNCIA DE ALÍQUOTA ZERO. VENDA POR COMERCIANTES DE PNEUS IMPORTADOS POR CONTA E ORDEM. DESCABIMENTO DA ALÍQUOTA ZERO.

Incide alíquota zero sobre a receita de venda de pneus novos de borracha auferida por comerciante encomendante de importação por encomenda. Todavia, a receita de vendas do mesmo produto importado por conta e ordem e auferida pelo adquirente da importação é tributada à alíquota de 2% (dois por cento).

Dispositivos Legais: Lei nº 10.485, de 2002, art. 5º, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004; Lei nº 10.865, de 2004, art. 6º, inciso I, e art. 18; Lei nº 11.281, de 2006, art. 11; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 81; IN SRF nº 225, de 2002, art. 1º, parágrafo único; IN SRF nº 247, de 2002, arts. 12 e 86; IN SRF nº 594, de 2005, art. 15; e IN SRF nº 634, de 2006, art. 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

VENDA POR COMERCIANTES DE PNEUS IMPORTADOS POR ENCOMENDA. INCIDÊNCIA DE ALÍQUOTA ZERO. VENDA POR COMERCIANTES DE PNEUS IMPORTADOS POR CONTA E ORDEM. DESCABIMENTO DA ALÍQUOTA ZERO.

Incide alíquota zero sobre a receita de venda de pneus novos de borracha auferida por comerciante encomendante de importação por encomenda. Todavia, a receita de vendas do mesmo produto importado por conta e ordem e auferida pelo adquirente da importação é tributada à alíquota de 9,5% (nove inteiros e cinco décimos por cento).

Dispositivos Legais: Lei nº 10.485, de 2002, art. 5º, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004; Lei nº 10.865, de 2004, art. 6º, inciso I, e art. 18; Lei nº 11.281, de 2006, art. 11; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 81; IN SRF nº 225, de 2002, art. 1º, parágrafo único; IN SRF nº 225, de 2002, art.

1º, parágrafo único; IN SRF nº 247, de 2002, arts. 12 e 86; IN SRF nº 594, de 2005, art. 15; e IN SRF nº 634, de 2006, art. 1º.

Relatório

O interessado, acima identificado, vem formular consulta a esta Superintendência sobre a interpretação do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, no que tange às alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis à receita de vendas de pneus novos de borracha para caminhões e ônibus, quando o adquirente da importação por conta e ordem e da importação por encomenda é o comerciante atacadista e, ao mesmo tempo, varejista.

Fundamentos

2. A Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, em seu artigo 5º, estabeleceu, para a Contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS, a tributação da receita de venda de pneus novos de borracha e de câmaras-de-ar de borracha pelos fabricantes e importadores em alíquotas concentradas. Mais tarde, a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, alterou essas alíquotas por ocasião da entrada dos produtos monofásicos no regime de apuração não cumulativa. O art. 5º da Lei nº 10.485, de 2002, ficou, então, com a seguinte redação:

Art. 5º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos classificados nas posições 40.11 (**pneus novos de borracha**) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às **alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,5% (nove inteiros e cinco décimos por cento)**, respectivamente. *(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

Parágrafo único. **Fica reduzida a 0% (zero por cento)** a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, relativamente à receita bruta da venda dos produtos referidos no **caput, auferida por comerciantes atacadistas e varejistas.** [sem grifo no original]

3. A par da tributação concentrada, estipulada aos fabricantes e importadores de pneus novos de borracha e de câmaras-de-ar de borracha, o parágrafo único do mesmo art. 5º atribuiu a incidência de alíquota zero para a receita de venda desses produtos, auferida por comerciantes atacadistas e varejistas.

4. A explicitação do dispositivo legal relativo aos pneus novos de borracha e às câmaras-de-ar de borracha é feita pela Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005, em seu art. 15:

Art. 15. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta auferida nas **operações de venda de pneus novos de borracha** e câmaras-de-ar de borracha, de que trata o inciso X do art. 1º, aplicam-se as alíquotas de:

I - 2% (dois por cento) e 9,5% (nove inteiros e cinco décimos por cento), respectivamente, para a venda efetuada por fabricante ou por importador; e

II - 0% (zero por cento), no caso de venda efetuada por comerciante atacadista ou varejista.

§ 1º O disposto no inciso I aplica-se também na hipótese de venda efetuada por encomendante, no caso de industrialização por encomenda.

§ 2º Observado o disposto no art. 52, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidirão sobre a receita bruta auferida pela pessoa jurídica executora da encomenda às alíquotas de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. [sem grifo no original]

5. Deve-se observar que o encomendante a que o § 1º do art. 15 se refere não é o encomendante da importação, mas da industrialização por encomenda. Acerca da importação por encomenda bem como da importação por conta e ordem de terceiro nenhuma observação é feita pela IN.

6. No que tange à importação por encomenda, cabe referir o que dispõe o art. 11 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006:

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior **para revenda a encomendante predeterminado** não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 3º Considera-se promovida na forma do **caput** deste artigo a importação **realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora**, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007) [sem grifo no original]

7. Também a Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006, em seu art. 1º, apresenta a definição da importação por encomenda:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de **pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado** será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente. [sem grifo no original]

8. Dos dispositivos retro transcritos é possível inferir que, na importação por encomenda, há uma compra e venda entre a importadora e o encomendante. Com efeito, a importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior **com recursos próprios** e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las posteriormente a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato

entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo e as operações pactuadas.

9. Assim, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria. Já a segunda operação trata-se de uma revenda, feita pelo importador ao encomendante, de mercadorias por aquelas importadas por encomenda.

10. Assim, configurada a operação de compra e venda entre importador e encomendante, não há que se negar que este último não se enquadra na condição de importador, mas de comerciante atacadista. Sendo assim, a alíquota das contribuições aplicável à receita de venda de pneus novos de borracha e de câmaras-de-ar de borracha, consoante o parágrafo único do art. 5º da Lei nº 10.485, de 2002, é zero.

11. Diferentemente, no caso da importação por conta e ordem de terceiros, não se está diante de aquisição para revenda, mas de aquisição direta, com o terceiro apenas participando da intermediação da operação de comércio exterior. Procuraremos analisar globalmente a legislação dos tributos incidentes sobre a importação por conta e ordem de terceiros, a fim de definir qual será o tratamento aplicado à receita de vendas do adquirente da importação por conta e ordem.

12. Iniciando-se, assim, a verificação do tema no ordenamento jurídico, interessa, primeiramente, trazer o conceito estabelecido pelos diplomas infralegais para a “importação por conta e ordem de terceiros”. Este conceito vem a aparecer na Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002 (art. 1º, parágrafo único) e na Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (art. 12, § 1º, I). Transcreve-se:

Art. 12. Na hipótese de importação efetuada por pessoa jurídica importadora, por conta e ordem de terceiros, a receita bruta para efeito de incidência destas contribuições corresponde ao valor da receita bruta auferida com:

I – os serviços prestados ao adquirente, na hipótese da pessoa jurídica importadora; e

II – da receita auferida com a comercialização da mercadoria importada, na hipótese do adquirente.

§ 1º Para os efeitos deste artigo:

I – entende-se por importador por conta e ordem de terceiros a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial;

II – entende-se por adquirente a pessoa jurídica encomendante da mercadoria importada;

III – a operação de comércio exterior realizada mediante a utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem destes; e

IV – o importador e o adquirente devem observar o disposto na Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002. [sem grifo no original]

13. Ao mesmo tempo, a par de conceituar a importação por conta e ordem de terceiros, a IN SRF nº 247, de 2002, estabeleceu, em seu art. 86, os requisitos para que a importação seja assim considerada:

Art. 86. O disposto no art. 12 aplica-se, exclusivamente, às operações de importação que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I – contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente por encomenda, caracterizando a operação por conta e ordem de terceiros;

II – os registros fiscais e contábeis da pessoa jurídica importadora deverão evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros; e

III – a nota fiscal de saída da mercadoria do estabelecimento importador deverá ser emitida pelo mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes na importação.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o documento referido no inciso III do *caput* não caracteriza operação de compra e venda.

§ 2º A importação e a saída, do estabelecimento importador, de mercadorias em desacordo com o disposto neste artigo caracteriza compra e venda, sujeita à incidência das contribuições com base no valor da operação.

14. Assim, dos dispositivos supra transcritos pode-se depreender que a importação por conta e ordem de terceiros é a operação de importação realizada com contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora, que promove o despacho de importação em seu nome, e o adquirente (encomendante). A aquisição da mercadoria não é feita pelo importador, mas pelo adquirente, que não é apenas um encomendante, mas o proprietário do bem adquirido. Realiza o importador por conta e ordem, assim, uma mera prestação de serviço ao adquirente.

15. Definida a importação por conta e ordem de terceiros, passa-se a examinar como a legislação determina a incidência tributária no evento da importação por conta e ordem de terceiros. O primeiro dispositivo legal a tratar da matéria é a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Esta MP, em seu art. 81, afirma que se aplicam ao adquirente as mesmas normas de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis ao importador:

Art.81. Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.

16. Recorde-se que o dispositivo transcrito é anterior à introdução do regime de apuração não cumulativa tanto para a Contribuição para o PIS/PASEP quanto para a COFINS. Mesmo assim, é possível extrair do dispositivo que toda a normatividade aplicada ao importador serve também ao adquirente, ou seja, encontram-se ambos em situação juridicamente idênticas.

17. Com o advento do regime de apuração não cumulativa às contribuições, no entanto, muda a situação, uma vez que, em princípio, tem-se que abater do cálculo das contribuições o que foi pago nas etapas anteriores. Para materializar esse princípio, o art. 18 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, estabeleceu que os créditos relativos à Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação seriam aproveitados pelo encomendante. Vale dizer, quem paga as contribuições na importação é o importador, que não se credita na venda. Os créditos, no entanto, são aproveitados pelo encomendante. É que a importação por conta e ordem de terceiros é tratada como se houvesse um só contribuinte, o que, de fato, corresponde à realidade, uma vez que a operação realizada pelo importador é feita por ordem e com recursos do adquirente. Já no caso do importador por conta e ordem, a tributação é feita

com base apenas no valor da prestação de serviços de intermediação. Esta a dicção do art. 18 da Lei nº 10.865, de 2004:

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**. [sem grifo no original]

18. Tornando mais claro esse entendimento, o art. 12 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, estabelece que a tributação do importador deve ser feita com base no valor da prestação dos serviços de intermediação e a do adquirente, sim, com base na venda da mercadoria importada, com direito ao crédito das contribuições pagas na importação. Vale dizer, o tratamento tributário considera que a operação de importação foi realizada pelo adquirente (encomendante). Não é demais transcrever mais uma vez o art. 12 da IN SRF nº 247, de 2002:

Art. 12. Na hipótese de importação efetuada por pessoa jurídica importadora, por conta e ordem de terceiros, a receita bruta para efeito de incidência destas contribuições corresponde ao valor da receita bruta auferida com:

I – os serviços prestados ao adquirente, na hipótese da pessoa jurídica importadora; e

II – da receita auferida com a comercialização da mercadoria importada, na hipótese do adquirente.

19. A íntima e singular relação tributária entre importador e adquirente não para por aí. Determina também o art. 6º da Lei nº 10.865, de 2004, a responsabilidade solidária entre o importador e o adquirente, na importação por conta e ordem de terceiros. Evidentemente, se é para o adquirente que o importador está realizando a importação, natural é que a responsabilidade tributária recaia também sobre ele:

Art. 6º São responsáveis solidários:

I - o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

20. Verifica-se, assim, que o sistema jurídico tributário, em diversas situações, converge para entender a importação, do ponto de vista tributário, como realizada pelo adquirente, de modo que o grosso do ônus tributário relativo às contribuições é a ele atribuído.

21. Importante é também analisar o tratamento dado à importação por conta e ordem de terceiros pelo Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores – PADIS e pelo Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para TV Digital – PATVD, criados, pela Lei nº 11.484, de 31 de maio de 2007, para conceder a alíquota zero de PIS/PASEP, COFINS e IPI na compra no mercado interno ou na importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos a serem incorporados ao ativo imobilizado.

22. A Lei nº 11.484, de 2007, em seu art. 3º, § 4º, para o PADIS, e em seu art. 14, § 4º, para o PATVD, para efeito de concessão da redução da alíquota a zero, estabelece que o adquirente é equiparado ao importador por conta e ordem. Assim, para efeito do PADIS e do PATVD, é o adquirente (equiparado ao importador) que deve atender à qualificação em relação

às atividades beneficiadas pelo programa, para habilitação à redução a zero das alíquotas das contribuições e do IPI:

Art. 3º No caso de venda no mercado interno ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, para incorporação ao ativo imobilizado da pessoa jurídica adquirente no mercado interno ou importadora, destinados às atividades de que tratam os incisos I e II do **caput** do art. 2º, ficam reduzidas a zero as alíquotas: [Redação dada pela Medida Provisória nº 428, de 2008]

I – da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre a receita da pessoa jurídica vendedora quando a aquisição for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Padis;

II – da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando a importação for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Padis; e

III – do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, incidente na importação ou na saída do estabelecimento industrial ou equiparado quando a importação ou a aquisição no mercado interno for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Padis.

(...)

§ 4º Para efeitos deste artigo, **equipara-se ao importador a pessoa jurídica adquirente de bens estrangeiros no caso de importação realizada por sua conta e ordem** por intermédio de pessoa jurídica importadora.

(...)

Art. 14. No caso de venda no mercado interno ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, para incorporação ao ativo imobilizado da pessoa jurídica adquirente no mercado interno ou importadora, destinados à fabricação dos equipamentos de que trata o **caput** do art. 13 desta Lei, ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas: (Vigência)

I – da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita da pessoa jurídica vendedora quando a aquisição for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do PATVD;

II – da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando a importação for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do PATVD; e

III – do IPI incidente na importação ou na saída do estabelecimento industrial ou equiparado quando a importação ou a aquisição no mercado interno for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do PATVD.

(...)

§ 4º Para efeitos deste artigo, **equipara-se ao importador a pessoa jurídica adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem**, por intermédio de pessoa jurídica importadora. [sem grifo no original]

23. Muito claras são essas determinações legais aplicáveis ao PADIS e ao PATVD. Conforme já vimos na discussão sobre o restante da legislação, outra não poderia ser a opção do legislador. E a conclusão a que se chega é que tem o adquirente na importação por conta e ordem de terceiros o tratamento como se importador fosse.

24. Consequência dessa constatação é que ao adquirente de pneus novos de borracha importados por conta e ordem deve ser aplicada a alíquota prevista no **caput** do art. 5º da Lei nº 10.485, de 2002, de 2% para a Contribuição para o PIS/PASEP e de 9,5% para a COFINS. Evidentemente que, desde que apure as contribuições pelo regime de apuração não cumulativa, pode o adquirente creditar-se das contribuições pagas na importação, consoante o art. 18 da Lei nº 10.865, de 2004.

25. Por fim há que se esclarecer que, na importação por conta e ordem, mesmo sendo o adquirente também comerciante, prevalece sua situação de equiparação a importador. É que quando o parágrafo único do art. 5º da Lei nº 10.485, de 2004, se refere a comerciante atacadista ou varejista, implícito está que é o comerciante que não faz as vezes de fabricante ou importador, pois, em última instância, qualquer fabricante ou importador também é comerciante dos bens que fabrica ou importa. A interpretação de que o adquirente seja tributado como comerciante resultaria em incoerência para o regime de apuração não cumulativa, já que simplesmente não haveria tributação em nenhum dos elementos da cadeia de produção. Lembramos que a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS incidem somente sobre o valor do serviço prestado pelo importador por conta e ordem e não sobre o valor da mercadoria, descabendo, portanto, alegar que a receita de venda do produto importado já foi tributada na saída do importador. Além disso, mesmo o valor das contribuições pagas na importação é objeto de crédito pelo adquirente, nos termos do art. 18 da Lei nº 10.865, de 2004. O resultado de uma eventual aplicação de alíquota zero às vendas do adquirente seria, portanto, uma tributação com valor líquido zero, o que não é o propósito da tributação monofásica.

Conclusão

26. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que, na Contribuição para o PIS/PASEP e na COFINS, incide alíquota zero sobre a receita de venda de pneus novos de borracha auferida por comerciante encomendante de importação por encomenda. Todavia, a receita de vendas do mesmo produto importado por conta e ordem e auferida pelo adquirente da importação é tributada à alíquota de 2% (dois por cento) para a Contribuição para o PIS/PASEP e de 9,5% (nove inteiros e cinco décimos por cento) para a COFINS.

Propõe-se o encaminhamento deste processo à ****, para dar ciência ao consulente e demais providências cabíveis.

À consideração superior.

JOSÉ FERNANDO HÜNING

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e o encaminhamento proposto.

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI

Chefe da Divisão de Tributação

SRRF 9ª RF - Matr. 1936

Competência delegada pela Portaria SRRF nº 59, de 3/3/1997

(DOU de 11/3/1997)