



---

**Solução de Consulta nº 129 - Cosit**

**Data** 14 de setembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. VEÍCULOS CLASSIFICADOS NOS CÓDIGOS 87.03 E 87.04 DA NCM. CARACTERIZAÇÃO DA SITUAÇÃO JURÍDICA DO SUJEITO PASSIVO.

Na aplicação do regime de tributação concentrada da Cofins previsto pela Lei nº 10.485, de 2002, a caracterização da pessoa jurídica como fabricante, importadora ou comerciante deve ser feita em cada operação específica, e não de forma global. No referido regime, a pessoa jurídica é considerada comerciante quando revende bens cuja importação foi promovida por sua encomenda, e é caracterizada como importadora quando comercializa bens por ela importados diretamente.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.485, de 2002, arts. 1º e 3º; da Lei nº 11.281, de 2006, art. 11; Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. VEÍCULOS CLASSIFICADOS NOS CÓDIGOS 87.03 E 87.04 DA NCM. CARACTERIZAÇÃO DA SITUAÇÃO JURÍDICA DO SUJEITO PASSIVO.

Na aplicação do regime de tributação concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep previsto pela Lei nº 10.485, de 2002, a caracterização da pessoa jurídica como fabricante, importadora ou comerciante deve ser feita em cada operação específica, e não de forma global. No referido regime, a pessoa jurídica é considerada comerciante quando revende bens cuja importação foi promovida por sua encomenda, e é caracterizada como importadora quando comercializa bens por ela importados diretamente.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.485, de 2002, arts. 1º e 3º; da Lei nº 11.281, de 2006, art. 11; Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006.

## Relatório

Trata-se de consulta formulada pela pessoa jurídica em epígrafe, subscrita por suas defensoras, regularmente constituídas nos autos, que, inicialmente, prestam as declarações requeridas em sede de consulta, nos termos do art. 3º, § 2º, II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. De seguida, as causídicas informam que sua constituinte é submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e tem como atividade a distribuição, no Brasil, de veículos, autopeças e demais produtos das marcas que mencionam, veículos estes classificados sob os códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) 87.03 e 87.04.

2. Aduzem que, no tocante aos referidos produtos, até o presente, toda a sua fabricação ocorre no exterior, sendo estes importados para o Brasil e posteriormente distribuídos pela peticionante no mercado brasileiro.

3. Arguem que, desde o início de suas atividades no País e até recentemente, a petionária, por não possuir estrutura interna e experiência para operacionalizar as importações dos veículos a serem revendidos no mercado brasileiro, optou por realizar a contratação de uma empresa comercial exportadora e importadora (**Trading Company**), a fim de que esta realizasse as referidas importações, sob encomenda da solicitante.

4. Articulam que, todavia, recentemente, em virtude de problemas enfrentados pela **Trading** e tendo em vista já possuir a interessada o conhecimento e estrutura necessários, esta houve por bem passar a realizar a importação direta dos veículos por ela comercializados.

5. Assinalam que a primeira importação realizada de forma direta pela pleiteante ocorreu em 17 de dezembro de 2015 (data de registro da Declaração de Importação). Ressaltam que, até então, a postulante nunca havia efetuado uma importação direta de veículos classificados sob os códigos 87.03 e 87.04, e esclarecem, também, que a petionária até o presente nunca fabricou os indigitados veículos no País. Assim sendo, entendem que a solicitante se tornou uma pessoa jurídica importadora de veículos a partir da citada data.

6. Salientam que, por outro lado, a demandante realizou diversas vendas de veículos no mês de dezembro de 2015, sendo parte delas antes de adquirir a condição de pessoa jurídica importadora.

7. Sublinham que, quanto às vendas promovidas antes de a suplicante adquirir a condição de pessoa jurídica importadora, todas elas se referiram a produtos que foram importados pela dita **Trading** e desta adquiridos pela pretendente para revenda.

8. No pertinente às vendas realizadas após a consulente adquirir a condição de importadora, parte delas teve por objeto produtos já importados de forma direta pela consulente, e outra parte consistia em produtos que haviam sido importados pela **Trading** e desta adquiridos pela consulente para revenda, ainda constantes do seu estoque no momento em que se tornou uma importadora.

9. Colacionam os arts. 1º e 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e afirmam entender que, a partir do momento em que a consulente se tornou uma importadora dos veículos automotores das posições 87.03 e 87.04, desde 17 de dezembro de 2015, as receitas por ela auferidas com as vendas destes passaram a se sujeitar à incidência concentrada das contribuições sob exame, inclusive no que tange às vendas dos veículos adquiridos da **Trading**

pela consulente na condição de mera comercializadora, revendidos quando esta já possuía a condição de importadora.

10. Por outro lado, sustentam que, com relação às receitas de venda auferidas pela consulente antes de tornar-se uma importadora dos aludidos veículos, na qualidade de mera revendedora destes, aquelas estariam sujeitas à alíquota zero das mencionadas contribuições, na medida em que, no momento das vendas e do auferimento das respectivas receitas, a consulente não era uma importadora, tampouco fabricante desses veículos.

11. Recordam que, como regra geral, a aquisição de produtos monofásicos não gera para o adquirente créditos das contribuições, na medida em que sua posterior comercialização se sujeita à alíquota zero. Invocam o art. 24 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, para realçar que a consulente faz jus ao creditamento das contribuições relativamente aos veículos adquiridos da **Trading** constantes do estoque daquela em dezembro de 2015, cuja receita das vendas realizadas pela pleiteante se submeta às alíquotas majoradas.

12. Relatam que, caso se entenda que a interpretação de que as receitas auferidas no período de 1º a 16 de dezembro não estejam sujeitas à alíquota zero, a consulente também faria jus aos créditos referentes aos veículos adquiridos da **Trading** e constantes do estoque daquela, quando se tornou uma importadora.

13. Em vista do exposto, as patronas requerem que sejam confirmados ou não os seguintes entendimentos:

a) a consulente se tornou uma pessoa jurídica importadora de veículos automotores das posições 87.03 e 87.04 na data de registro da Declaração de Importação relativa à primeira importação direta por ela realizada, em 17 de dezembro de 2015;

b) as receitas percebidas com a venda de veículos automotores das posições 87.03 e 87.04, a partir de 17 de dezembro de 2015, devem submeter-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sob as alíquotas de, respectivamente, 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento);

c) as receitas provenientes da venda de veículos automotores das posições 87.03 e 87.04, auferidas pela consultante no período de 1º a 16 de dezembro de 2015, antes de esta adquirir a condição de importadora daqueles, devem submeter-se à incidência das contribuições sob a alíquota zero;

d) com relação ao estoque de veículos existente em dezembro de 2015 que tenham sido adquiridos da **Trading** para posterior revenda, sempre que a receita decorrente se sujeitar à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sob as alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), por haver a consulente adquirido a condição de importadora, então esta fará jus ao creditamento relativo a tais veículos adquiridos da **Trading**.

14. É o relatório, com supressões decorrentes da apertada síntese.

## Fundamentos

15. À partida, cumpre sublinhar que o feito sob exame preenche os requisitos legais de admissibilidade, razão por que esta autoridade deve dele conhecer. Nada obstante, frisa-se que a consulta não sobrestá o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte nem o para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua solução convalida informações e classificações fiscais nela apresentadas, sem prejuízo do poder-dever da mesma autoridade de verificar o efetivo enquadramento na hipótese abrangida pela respectiva decisão, por meio de procedimento fiscal, consoante o art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 9º, 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

16. Neste rumo, cabe transcrever estas disposições da Lei nº 10.485, de 2002:

Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas, implementos e veículos classificados nos códigos 73.09, 7310.29, 7612.90.12, 8424.81, 84.29, 8430.69.90, 84.32, 84.33, 84.34, 84.35, 84.36, 84.37, 87.01, 87.02, **87.03, 87.04**, 87.05, 87.06 e 8716.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relativamente à receita bruta decorrente de venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento 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, **às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente.** (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) de veículos e máquinas relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - 2,3% (dois inteiros e três décimos por cento) e 10,8% (dez inteiros e oito décimos por cento), respectivamente, nas vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 1º Fica o Poder Executivo autorizado, mediante decreto, a alterar a relação de produtos discriminados nesta Lei, inclusive em decorrência de modificações na codificação da TIPI. (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 10.865, de 2004)

**§ 2º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, relativamente à receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista, com a venda dos produtos de que trata:** (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - o **caput** deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - o **caput do art. 1º desta Lei**, exceto quando auferida pelas pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

(grifos nossos)

17. Saliente-se que **as peticionantes não referem, em nenhum momento, a ocorrência, no caso concreto, de importação por conta e ordem de terceiros, razão pela qual a presente solução de consulta não examinará essa hipótese.** Outrossim, é de analisar a figura da importação por encomenda, nos termos do art. 11 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março 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)

18. Depreende-se que, na importação por encomenda, há uma compra e venda entre a importadora e a 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.

19. Por conseguinte, 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. Por seu turno, a segunda operação consiste em uma revenda, feita pelo importador ao encomendante, de mercadorias por aquelas importadas por encomenda, ao passo que este último se enquadra na condição de comerciante atacadista.

20. Portanto, ao comercializar veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da NCM que a **Trading** importou por sua encomenda, a consulente atua como mera comerciante, e, de outro lado, ao comercializar veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da NCM, por ela importados diretamente, age como importadora.

21. A importação direta de veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da NCM, bem como sua posterior comercialização, só caracterizam a pessoa jurídica como importadora desses bens específicos, e não alteram sua caracterização como comerciante nas operações de revenda de outros veículos, cuja importação ela tenha encomendado a outra empresa.

22. Destarte, verifica-se que, na aplicação do regime de tributação concentrada sob exame, a caracterização da pessoa jurídica como fabricante, importadora ou comerciante deve ser feita em cada operação específica, e não de forma global.

23. De outro lado, no tocante à apuração de créditos, preconiza a Lei nº 11.727, de 2008:

Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

§ 1º Os créditos de que trata o **caput** deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

§ 2º Não se aplica às aquisições de que trata o **caput** deste artigo o disposto na alínea *b* do inciso I do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea *b* do inciso I do **caput** do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(negritos nossos)

24. Observe-se que o art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008, trata de créditos descontáveis por pessoa jurídica produtora ou fabricante de produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, ao passo que a solicitante não refere desempenhar esse papel em nenhuma das situações descritas na consulta.

25. Neste diapasão, com respeito aos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da NCM, sujeitos ao regime de tributação concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previsto pela Lei nº 10.485, de 2002, extraem-se estas conclusões:

a) é incorreto afirmar genericamente que a petionária se tenha tornado pessoa jurídica importadora de veículos automotores das posições 87.03 e 87.04 na data de registro da Declaração de Importação relativa à primeira importação direta por ela realizada (17 de dezembro de 2015);

b) A requerente é considerada importadora dos veículos que por ela tenham sido importados diretamente para posterior revenda, ao passo que é considerada comerciante dos veículos que hajam sido importados pela **Trading** mediante encomenda, para posterior revenda;

c) independentemente da data de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, esses tributos incidem sob as alíquotas de, respectivamente, 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento) sobre as receitas decorrentes da venda de veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da NCM e importados diretamente pela consultante;

d) independentemente da data de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, esses tributos incidem à alíquota zero sobre as receitas, auferidas pela consultante, decorrentes da venda de veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da NCM e importados, por encomenda, pela **Trading Company**; e

e) a solicitante não é pessoa jurídica produtora ou fabricante dos veículos que a **Trading** importou por encomenda sua, pelo que, conseqüentemente, a previsão de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins disposta no art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008, não se aplica a esses bens.

26. Por último, releva acrescentar que:

a) as operações de importação direta realizadas pela interessada estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, previstas na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; e

b) desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, as referidas operações de importação geram direito a créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes no mercado interno, conforme previsto no art. 17, I, c/c art. 8º, § 3º, ambos da Lei nº 10.865, de 2004.

## Conclusão

27. Em face do exposto, conclui-se que, na aplicação do regime de tributação concentrada em apreço, a caracterização da pessoa jurídica como fabricante, importadora ou comerciante deve ser feita em cada operação específica, e não de forma global. No referido regime, a pessoa jurídica é considerada comerciante quando revende bens cuja importação foi promovida por sua encomenda, e, de outro lado, é caracterizada como importadora quando comercializa bens por ela importados diretamente.

*(Assinatura digital)*

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

28. De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados – Cotri.

*(Assinatura digital)*  
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit04

29. De acordo. Ao Senhor 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**

30. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se na forma do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência à interessada.

*(Assinatura digital)*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit