



---

## Solução de Consulta nº 123 - Cosit

**Data** 11 de setembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

REIDI. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. ADQUIRENTE BENEFICIÁRIO DO REIDI. INAPLICABILIDADE.

A suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação no âmbito do Reidi, quando da importação de bens, materiais de construção ou serviços para utilização ou incorporação em obras de infraestrutura destinadas ao ativo imobilizado, não se aplica às importações realizadas por conta e ordem de adquirente beneficiária desse regime.

**Dispositivos Legais:** arts. 3º e 4º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007; art. 2º do Decreto nº 6.144, de 3 de julho de 2007, art. 1º da IN SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002; arts. 12 e 86 da IN SRF nº 247, de 21 de 21 de novembro de 2002; e art. 2º da IN RFB nº 758, de 25 de julho de 2007.

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

REIDI. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. ADQUIRENTE BENEFICIÁRIO DO REIDI. INAPLICABILIDADE.

A suspensão da exigência da COFINS-Importação no âmbito do Reidi, quando da importação de bens, materiais de construção ou serviços para utilização ou incorporação em obras de infra-estrutura destinadas ao ativo imobilizado, não se aplica às importações realizadas por conta e ordem de adquirente beneficiária desse regime.

**Dispositivos Legais:** arts. 3º e 4º da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007; art. 2º do Decreto nº 6.144, de 3 de julho de 2007, art. 1º da IN SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002; arts. 12 e 86 da IN SRF nº 247, de 21 de 21 de novembro de 2002; e art. 2º da IN RFB nº 758, de 25 de julho de 2007.

## Relatório

A interessada acima identificada protocolizou a presente consulta na Alfândega da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES, com a finalidade de dirimir dúvidas acerca da legislação tributária a ela aplicável.

2. A consulente informa que *“se encontra efetivamente co-habilitada junto ao Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infra-Estrutura – REIDI”*, por meio de Ato Declaratório Executivo expedido por unidade desta Secretaria ao qual é jurisdicionada.

3. Cita-se na presente petição, a Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, como instituidora do Reidi, bem como o Decreto nº 6.144, de 3 de julho de 2007, e a Instrução Normativa (IN) RFB nº 758, de 25 de julho de 2007, que regulamentaram referido regime.

4. E de acordo com o art. 3º da Lei nº 11.488, de 2007, é suspensa a exigência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação na hipótese de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, e de materiais de construção para utilização ou incorporação em obras de infra-estrutura destinados ao ativo imobilizado, quando referidos bens forem importados diretamente pela pessoa jurídica beneficiária do Reidi.

5. De outra parte, infere a consulente que na *“intermediação de empresa especializada para operacionalizar a importação dos materiais, ponto focal da consulta ora realizada, **ocorre a denominada importação por conta e ordem de terceiro, regulamentada pela Instrução Normativa nº 247/2002, da Receita Federal**”*.

5.1. Pondera a interessada que embora *“todos os procedimentos de ordem administrativa para a importação fiquem a cargo de terceiro, que promove as medidas necessárias ao despacho aduaneiro em representação da contratante que promoveu a aquisição dos bens objeto de importação, **os recursos aplicados na operacionalização de tais procedimentos, inclusive para recolhimento dos tributos aplicáveis, são despendidos pela adquirente**”*.

5.2. E adiciona por oportuno que *“figurará a adquirente como responsável solidária, na forma prevista pelo art. 124, inciso II, do Código Tributário Nacional c/c art. 32, parágrafo único, inciso III, alínea “c”, do Decreto-Lei nº 37/1996”*.

5.3. Conclui portanto, que *“**o importador será, para todos os fins legais, o adquirente das mercadorias, este responsável pelo recolhimento do PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação, quando incidentes e exigíveis as contribuições**”*.

5.4. Assim, sendo a consulente co-habilitada no Reidi e *“gozando da suspensão de recolhimento do PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação nos limites definidos pelo Ato Declaratório Executivo que assim a reconheceu”*, entende esta que *“lhe garante a norma tributária a suspensão dos tributos acima discriminados”* inclusive *“nas operações de importação por conta e ordem de terceiro que realizar enquanto adquirente”*.

6. Perante o exposto, requer a Consulente que seja informado por meio da presente Solução de Consulta se *“há suspensão de exigência dos tributos PIS/PASEP e COFINS à Consulente co-habilitada junto ao Regime Especial de Incentivo para o*

*Desenvolvimento de Infraestrutura (REIDI) por força” de “Ato Declaratório Executivo”, “quando efetuada importação de bens e materiais de construção para utilização ou incorporação para atendimento às obras discriminadas no art. 2º do supra mencionado Ato Declaratório Executivo, ainda que por conta e ordem de terceiro, por se tratar a Consulente da efetiva adquirente de tais bens e materiais”.*

## **Fundamentos**

7. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

8. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressaltado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre o mesmo.

9. Assim, 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.

10. Nesse arcabouço normativo, admite-se que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, de modo que a presente consulta deve ser apreciada.

11. No que tange ao questionado, a presente consulta versa acerca da possibilidade de suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins no âmbito do Reidi, na hipótese de importação por conta e ordem de bens e materiais de construção para utilização ou incorporação em obras por pessoa jurídica beneficiária do regime.

12. Inicialmente, o Reidi foi instituído por meio da Medida Provisória (MP) nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Referida lei, por meio de seus arts. 3º e 4º, suspendeu a exigência da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação nas hipóteses de venda no mercado interno ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, e de materiais de construção para utilização ou incorporação em obras de infra-estrutura quando destinadas ao ativo imobilizado, bem como de serviços destinados a obras de infra-estrutura para incorporação ao ativo imobilizado, quando adquiridos ou importados por pessoa jurídica beneficiária do regime:

*“Art. 3º. No caso de venda ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, e de materiais de construção para utilização ou incorporação em obras de infra-estrutura destinadas ao ativo imobilizado, fica suspensa a exigência:*

*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 venda no mercado interno quando os referidos bens ou materiais de construção forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Reidi;*

*II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando os referidos bens ou materiais de construção forem **importados diretamente** por pessoa jurídica beneficiária do Reidi.*

*§ 1º. (...)*

*“Art. 4º. No caso de venda ou importação de serviços destinados a obras de infra-estrutura para incorporação ao ativo imobilizado, fica suspensa a exigência:*

*I - da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a prestação de serviços efetuada por pessoa jurídica estabelecida no País quando os referidos serviços forem prestados à pessoa jurídica beneficiária do Reidi; ou*

*II - da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre serviços quando os referidos serviços forem **importados diretamente** por pessoa jurídica beneficiária do Reidi.*

*§ 1º. (...)*

13. Contudo, no que tange à suspensão da exigibilidade das contribuições incidentes sobre a importação daqueles produtos e serviços, existe uma restrição. É que, consoante os dispositivos retrotranscritos, os bens ou materiais de construção ou os serviços a que se referem devem ser **importados diretamente** por pessoa jurídica beneficiária do Reidi.

14. O Decreto nº 6.144, de 2007, ao regulamentar o Reidi, assim prescreve no inciso II de seu art. 2º acerca da suspensão de exigência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação nas importações efetivadas ao amparo do Reidi:

*“Art. 2º. O REIDI suspende a exigência da:*

*(...)*

*II - Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre:*

*a) máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, quando **importados diretamente** por pessoa jurídica habilitada ao regime para incorporação em obras de infra-estrutura destinadas ao seu ativo imobilizado;*

b) materiais de construção, quando **importados diretamente** por pessoa jurídica habilitada ao regime para incorporação ou utilização em obras de infra-estrutura destinadas ao seu ativo imobilizado; e

c) o pagamento de serviços **importados diretamente** por pessoa jurídica habilitada ao regime, quando aplicados em obras de infraestrutura destinadas ao seu ativo imobilizado.”

15. E a Instrução Normativa (IN) RFB nº 758, de 2007, ao dispor acerca do regime em apreço, assim preceituou em seu art. 2º:

“**Art. 2º.** O Reidi suspende a exigência da:

(...)

*II - Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre:*

a) máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, quando **importados diretamente** por pessoa jurídica habilitada ao regime para incorporação em obras de infra-estrutura destinadas ao seu ativo imobilizado;

b) materiais de construção, quando **importados diretamente** por pessoa jurídica habilitada ao regime para incorporação ou utilização em obras de infra-estrutura destinadas ao seu ativo imobilizado; e

c) o pagamento de serviços **importados diretamente** por pessoa jurídica habilitada ao regime, quando aplicados em obras de infraestrutura destinadas ao seu ativo imobilizado. Imobilizado (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1367, de 20 de junho de 2013)

16. Portanto, para se saber o alcance da suspensão de exigibilidade das contribuições no âmbito do Reidi, nos casos de importação, necessário se faz analisar o verdadeiro significado do termo “importados diretamente”, presente em aludidos dispositivos normativos.

17. Trata-se a importação, de entrada temporária ou definitiva em território nacional de bens ou serviços originários ou procedentes de outros países, a título oneroso ou gratuito, que pode ser classificada em 2 (duas) modalidades:

17.1. a importação direta; e

17.2. a importação indireta.

18. Define-se a importação direta como aquela na qual o próprio importador realiza a operação de importação por sua conta e risco. Nesta modalidade, o importador direto (real adquirente dos bens), negocia com fornecedores, além de realizar e formalizar, por conta própria, os procedimentos comerciais e operacionais referentes à importação.

19. De outra parte, pode-se definir a importação indireta, como sendo aquela na qual essa operação ocorre mediante intermediação de terceira pessoa jurídica. É exemplo de importação indireta reconhecida legalmente e devidamente regulamentada por esta Secretaria, a importação por conta e ordem.

20. Na importação por conta e ordem, uma empresa – a adquirente –, interessada em uma determinada mercadoria, contrata uma prestadora de serviços – a importadora por conta e ordem – para que esta, utilizando os recursos originários da contratante, providencie, entre outros, o despacho de importação da mercadoria em nome da empresa adquirente.

21. A IN SRF n.º 225, de 18 de outubro de 2002, que estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoas jurídicas importadoras em operações procedidas por conta e ordem de terceiros, assim conceitua o importador por conta e ordem:

*“Art. 1.º. ....  
Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro 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.”*

22. E a IN SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, em seu inciso I do § 1.º do art. 12, abaixo transcrito, além de repetir o conceito de “importador por conta e ordem do adquirente” firmado pela IN SRF n.º 225, de 2002, estabeleceu por meio de seu art. 87, os requisitos para que a importação fosse assim considerada:

*“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.*

*§ 1.º 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 n.º 225, de 18 de outubro de 2002.” [sem grifos no original]*

**“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.”*

23. Importa ainda evidenciar princípio basilar de hermenêutica jurídica segundo o qual a lei não contém palavras inúteis: *verba cum effectu sunt accipienda*. Ou seja, não se presumem, na lei, palavras inúteis.

24. De acordo com Carlos Maxilimiliano em “Hermenêutica e Aplicação do Direito”, 20ª ed., Editora Forense, 2011, p. 204, “*devem-se compreender as palavras como tendo alguma eficácia*”. E as “*expressões do Direito interpretam-se de modo que não resultem frases sem significação real, vocábulos supérfluos, ociosos, inúteis*”. “*Dá-se valor a todos os vocábulos e, principalmente, a todas as frases, para achar o verdadeiro sentido de um texto (3); porque este deve ser entendido de modo que tenham efeito todas as suas provisões, nenhuma parte resulte inoperativa ou supérflua, nula ou sem significação alguma (4)*”

25. Assim sendo, se o inciso II do art. 3º e o inciso II do art. 4º da Lei nº 11.488, de 2007, bem como os dispositivos normativos que as regularam exigiram que os bens ou materiais de construção, ou os serviços, fossem importados diretamente pela beneficiária do Reidi, para que referida operação pudesse ser beneficiada com a suspensão de exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação inerente ao regime, entende-se não caber outro entendimento, exceto o de que a importação a que se referem citados dispositivos é aquela da modalidade DIRETA.

26. Ademais, importante aqui o registro de que no âmbito da legislação tributária, quando o legislador pretendeu conceder benefício tributário, inclusive em relação às importações por conta e ordem, assim o fez de forma expressa, como se constata, por exemplo, na Lei nº 11.484, de 31 de maio de 2007, que instituiu em Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores – PADIS e o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para TV Digital – PATVD.

27. 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 daquela redução de alíquota a zero, estabeleceu que o adquirente da importação por conta e ordem é equiparado ao importador de

que tratam respectivamente o caput do art. 3º e o caput do art. 14 daquela lei, estendendo aquele benefício àquela modalidade de importação:

*“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.” (grifou-se)*

28. Por fim, cumpre salientar que a decisão proferida na presente consulta, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito desta Secretaria, e é aplicável ao consulente que se enquadra na hipótese por ela abrangida, como se observa do disposto no art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013:

*“Art. 9º. A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.”*

## Conclusão

29. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta, respondendo à consulente que a suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da COFINS-Importação no âmbito do Reidi, quando da importação de bens, materiais de construção ou serviços para utilização ou incorporação em obras de infra-estrutura destinadas ao ativo imobilizado, não se aplica às importações realizadas por conta e ordem de adquirente beneficiária desse regime.

*(Assinatura digital)*

LENI FUMIE FUJIMOTO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*(Assinatura digital)*

KEYNES INÊS MARINHO ROBERT SUGAYA

Auditora-Fiscal da da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

*(Assinatura digital)*

REGINA COELI ALVES DE MELLO

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit08

*(Assinatura digital)*

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES

Auditor-Fiscal da da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit07

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**

32. 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**