



---

## Solução de Consulta nº 13 - Cosit

**Data** 4 de janeiro de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

Para os fins do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (Reidi), a industrialização por encomenda, assim entendida aquela que tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos, não é considerada uma prestação de serviços, afastando-se a aplicação do art. 4º da Lei nº 11.488, de 2007, para casos da espécie.

A aquisição, ainda que por encomenda, de Aparelhos de Mudança de Via (AMVs) que tem por finalidade permitir a mudança de direção pela qual segue a composição férrea, possibilitando, ainda, a manobra e posicionamento de trens em pátios, utilizados para incorporação em obras de infraestrutura destinadas ao ativo imobilizado, encontra amparo na suspensão da Cofins prevista no art. 3º da Lei nº 11.488, de 2007.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 11.488, de 2007, art. 3º; Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI/2010), art. 9º, inc. IV; Decreto nº 6.144, de 2007, art. 2º e art. 5º, I; ADI nº 26, de 2008.

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

**REIDI. SUSPENSÃO.**

Para os fins do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (Reidi), a industrialização por encomenda, assim entendida aquela que tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos, não é considerada uma prestação de serviços, afastando-se a aplicação do art. 4º da Lei nº 11.488, de 2007, para casos da espécie.

A aquisição, ainda que por encomenda, de Aparelhos de Mudança de Via (AMVs) que tem por finalidade permitir a mudança de direção pela qual segue a composição férrea, possibilitando, ainda, a manobra e

posicionamento de trens em pátios, utilizados para incorporação em obras de infraestrutura destinadas ao ativo imobilizado, encontra amparo na suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep prevista no art. 3º da Lei nº 11.488, de 2007.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 11.488, de 2007, art. 3º; Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI/2010), art. 9º, inc. IV; Decreto nº 6.144, de 2007, art. 2º e art. 5º, I; ADI nº 26, de 25 de abril de 2008.

## Relatório

1. O interessado, retro identificado, dirige-se a esta Coordenação de Tributação para formular consulta acerca da interpretação da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep na aplicação de bens e serviços em obras de infraestrutura (ferrovia) amparadas pelo Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (Reidi), instituído pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

2. Informa tratar-se de sociedade empresarial cujo objeto é a produção e a comercialização de produtos de extração mineral, bem como a atuação nos setores de apoio às atividades extrativistas, além da prestação de serviços de transporte ferroviários e portuários, estando habilitada ao Reidi, nos termos do ADE nº 5, de 2 de fevereiro de 2015, com projeto de infraestrutura ferroviário devidamente aprovado, visando à ampliação da capacidade da Estrada de Ferro Carajás, localizada nos Estados do Pará e Maranhão.

3. Esclarece que um dos serviços contratados pelo projeto habilitado é a industrialização de trilhos. Acrescenta que os trilhos adquiridos são remetidos ao estabelecimento de outra empresa para transformação em Aparelhos de Mudança de Via (AMV's), que em seguida retornam ao estabelecimento adquirente para imediata fixação ao solo.

4. Posto isso, cita a legislação tributária relativa ao Reidi, mormente o art. 4º da Lei nº 11.488, de 2007, que prevê a suspensão das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins no caso de venda ou importação de serviços destinados a obras de infraestrutura para incorporação ao ativo imobilizado.

5. O interessado pondera que não está claro o que seriam “serviços destinados a obra de infraestrutura para incorporação ao ativo imobilizado”. Tampouco o Decreto que regulamente o Reidi e a IN RFB nº 758, de 2007, esclarecem esse ponto. De qualquer forma, ainda que os serviços não sejam prestados no local da obra, o consulente entende que os serviços de industrialização de trilhos, transformando em AMV's (Aparelhos de Mudança de Via) são necessários à obra e se incorporarão com a fixação dos equipamentos ao solo, razão pela qual sugere que esse serviço constitui serviço destinado à obra e, portanto, poderia usufruir o benefício da suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

## Fundamentos

6. Preliminarmente, salienta-se que o instituto da consulta à Administração Tributária sobre a interpretação da legislação tributária está previsto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e disciplinado nos artigos 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, destinando-se a conferir segurança jurídica ao sujeito passivo tributário acerca da forma de cumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias.

7. 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.

8. O Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (Reidi) teve sua origem com a edição da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, cujo artigo 4º assim dispõe (grifou-se):

*“Art. 4º No caso de **venda ou importação de serviços destinados a obras de infraestrutura 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 Nas vendas ou importação de serviços de que trata o caput deste artigo aplica-se o disposto nos §§ 2º e 3º do art. 3º desta Lei. (Renumerado do parágrafo único, pela Medida Provisória nº 413, de 2008)*

*§ 2º O disposto no inciso I do caput deste artigo aplica-se também na hipótese de receita de aluguel de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos para utilização em obras de infraestrutura quando contratado por pessoa jurídica beneficiária do Reidi. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)*

---

*§ 3º Os benefícios previstos no caput aplicam-se também na hipótese de, em conformidade com as normas contábeis aplicáveis, as receitas das pessoas jurídicas titulares de contratos de concessão de serviços públicos reconhecidas durante a execução das obras de infraestrutura elegíveis ao Reidi terem como contrapartida ativo intangível representativo de direito de exploração ou ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, estendendo-se, inclusive, aos projetos em andamento, já habilitados perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)”*

9. Tal benefício fiscal foi regulamentado pelo Poder Executivo através do Decreto nº 6.144, de 03 de julho de 2007, e alterações posteriores, cujo art. 2º, aplicável ao caso em concreto, adiante se transcreve (grifou-se):

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

*I - Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a receita decorrente da:*

*a) venda de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, quando adquiridos por pessoa jurídica habilitada ao regime, para incorporação em obras de infraestrutura destinadas ao seu ativo imobilizado;*

*b) venda de materiais de construção, quando adquiridos por pessoa jurídica habilitada ao regime, para utilização ou incorporação em obras de infraestrutura destinadas ao seu ativo imobilizado; e*

*c) prestação de serviços, por pessoa jurídica estabelecida no País, à pessoa jurídica habilitada ao regime, quando aplicados em obras de infraestrutura destinadas ao seu ativo imobilizado; (Redação dada pelo Decreto nº 7.367, de 2010)*

*d) locação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos para utilização em obras de infraestrutura destinadas ao seu ativo imobilizado, quando contratada por pessoa jurídica habilitada ao regime; (Incluído pelo Decreto nº 7.367, de 2010)*

*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 infraestrutura 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 infraestrutura 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. (Redação dada pelo Decreto nº 7.367, de 2010)”

10. A normatização de tais regras foi veiculada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) por meio da Instrução Normativa RFB nº 758, de 27 de julho de 2007, com alterações posteriores, assim dispendo em seu art. 2º (grifou-se):

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

I - Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a receita decorrente da:

a) venda de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, quando adquiridos por pessoa jurídica habilitada ao regime, para incorporação em obras de infraestrutura destinadas ao seu ativo imobilizado;

b) venda de materiais de construção, quando adquiridos por pessoa jurídica habilitada ao regime, para utilização ou incorporação em obras de infraestrutura destinadas ao seu ativo imobilizado; e

c) **prestação de serviços**, por pessoa jurídica estabelecida no País, à pessoa jurídica habilitada ao regime, quando aplicados em obras de infraestrutura destinadas ao seu ativo imobilizado; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1367, de 20 de junho de 2013)

d) locação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos para utilização em obras de infraestrutura destinadas ao seu ativo imobilizado, quando contratada por pessoa jurídica habilitada ao regime; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1367, de 20 de junho de 2013)

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 infraestrutura 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 infraestrutura 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. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1367, de 20 de junho de 2013)”

11. Resta, portanto, estabelecer se a operação descrita pelo consulente amolda-se, ou não, ao conceito de “serviços” aplicados a obras de infraestrutura destinados ao ativo imobilizado, para fins de fruição do benefício em questão.

12. O consulente informa encontrar-se habilitado ao Reidi, para implementação de obras de infraestrutura, mais precisamente a construção de ferrovias.

13. A atividade sob exame consiste na industrialização de AMV’s (Aparelho de Mudança de Via) realizada por terceiros, mediante a remessa de trilhos por parte do consulente. Os trilhos são adquiridos pelo interessado e, posteriormente, remetidos para outra empresa, que os transformam em AMV’s. Após essa etapa, os AMV’S são imediatamente fixados ao solo. O consulente enfatiza que esse serviço é essencial ao projeto, pois indispensáveis à infraestrutura ferroviária, permitindo a mudança de direção pela qual segue a composição férrea e, assim, possibilitam a manobra e posicionamento de trens nos pátios da ferrovia.

14. Essa operação amolda-se ao conceito de industrialização por encomenda conforme previsto no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (RIPI/2010), cujo art. 9º, inciso IV, adiante se transcreve:

*“Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:*

*(...)*

*IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 33ª);”*

15. Na hipótese de industrialização por encomenda, a Secretaria da Receita Federal já havia expedido Ato Declaratório no sentido de disciplinar quais hipóteses de industrialização por encomenda seria, ou não, considerada um “serviço”. O ADI nº 20, de 13 de dezembro de 2007 (atualmente revogado), assim dispunha acerca da industrialização por encomenda:

*“Art. 1º Para fins da apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), considera-se prestação de serviço as operações de industrialização por encomenda quando na composição do custo total dos insumos do produto industrializado por encomenda houver a preponderância dos custos dos insumos fornecidos pelo encomendante.”*

16. Mencionado ADI foi revogado pelo ADI nº 26, de 25 de abril de 2008, que remete, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL, aos conceitos de industrialização constantes no RIPI/2002, nos seguintes termos:

---

*“Art. 1º Para fins de apuração das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), consideram-se industrialização as operações definidas no art. 4º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, observadas as disposições do art. 5º c/c o art. 7º do referido decreto.*

*Art. 2º Fica revogado o ADI RFB nº 20, de 13 de dezembro de 2007.”*

17. O consulente informa que efetua a remessa de trilhos para outro estabelecimento industrial que os modifica, transformando-os em aparelhos de mudança de via (AMV's). Após essa etapa, os equipamentos retornam ao estabelecimento do interessado para imediata fixação ao solo. Apesar de ausente informações mais detalhadas sobre esse processo, resta evidente que se trata de uma operação típica de industrialização, na modalidade de beneficiamento (art. 4º, inciso II, do RIPI/2010), uma vez que a operação modifica, aperfeiçoa ou, de qualquer forma, altera o funcionamento ou a utilização do produto.

18. Ressalte-se, por necessário, que não afasta o conceito de industrialização o fato dessa operação ser efetuada sob encomenda, mediante remessa de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos, na qual o executor aplique tão-somente mão-de-obra e, eventualmente, produtos complementares.

19. Com efeito, a industrialização sob encomenda, efetuada a pedido de outro estabelecimento, pode caracterizar-se como mera etapa do processo de fabricação de um produto e, como tal, a tributação do IPI se impõe. De bom alvitre rememorar que o IPI tem por base econômica as operações com produtos industrializados e como fato gerador a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial. Como ciclo do processo industrial, não se pode caracterizar essas operações como prestação de serviços no sentido de afastar a própria incidência do IPI.

20. O simples fato de um estabelecimento socorrer-se de outro para realizar parte do processo de fabricação de determinado produto não caracteriza essa etapa como mera prestação de serviços, ainda que o executor da encomenda não tenha empregado matérias-primas, produtos intermediários ou materiais de embalagem próprios. O que prepondera, nesse tipo de operação, é a “entrega do produto” e não o “fazer um serviço”.

21. Se o próprio estabelecimento encomendante executasse, ele próprio, essa etapa do processo de industrialização, agregando unicamente mão-de-obra nesse estágio, seria indene de dúvidas de que, sobre o produto ao final elaborado, incidiria apenas o IPI. Não se pode romper esse ciclo apenas porque uma parte do estágio de elaboração do produto foi efetuada por outro estabelecimento industrial, a mando daquele. Em verdade, os esforços realizados por mais de uma indústria visam, unicamente, à elaboração de produto, e produto industrializado sujeito à incidência do IPI. Todas as operações industriais assim realizadas têm por finalidade precípua a entrega de uma coisa (res), e não a prestação de um serviço. Ainda que existam etapas em que prepondere o serviço, trata-se de serviço industrial prestado visando à fabricação de um produto.

22. De se frisar, por oportuno, que nesses casos, o executor da encomenda não emite Nota Fiscal de Serviços, mas, sim, Nota Fiscal modelos 1 ou 1-A (art. 407, do RIPI/2010), inclusive com destaque do IPI, quando for o caso, para acompanhar o produto assim industrializado.

23. A despeito de se afastar, no caso concreto, que a atividade de industrialização por encomenda não é considerada um serviço, resta evidente, por outro lado, que os Aparelhos de Mudança de Via (AMV) podem ser considerados “*aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos e de materiais de construção para utilização em obras de infraestrutura destinados ao ativo imobilizado*” (art. 3º, caput, da Lei nº 11.588, de 2007).

24. Conforme dispõe o art. 5º, inc. I, “c”, do Decreto nº 6.144, de 2 de julho de 2007, adiante transcrito, a construção de ferrovias estão alcançadas pelo programa, pois integram as obras de infraestrutura que podem ser beneficiadas pelo Reidi:

*“Art. 5º A habilitação de que trata o art. 4o somente poderá ser requerida por pessoa jurídica de direito privado titular de projeto para implantação de obras de infraestrutura nos setores de:*

*I - transportes, alcançando exclusivamente: (Redação dada pelo Decreto nº 7.367, de 2010)*

*a) rodovias e hidrovias; (Incluído pelo Decreto nº 7.367, de 2010)*

*b) portos organizados e instalações portuárias de uso privativo; (Incluído pelo Decreto nº 7.367, de 2010)*

*c) trens urbanos e **ferrovias**, inclusive locomotivas e vagões; e (Incluído pelo Decreto nº 7.367, de 2010)*

*d) sistemas aeroportuários e sistemas de proteção ao voo instalados em aeródromos públicos; (Incluído pelo Decreto nº 7.367, de 2010)”*

25. Portanto, tanto os aparelhos, instrumentos e equipamentos novos, além de materiais de construção de obras de infraestrutura estão alcançados pela suspensão das contribuições sociais. Ademais, ainda que não se pudesse enquadrar os AMVs como “*aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos*”, certamente podem ser considerados como “*materiais de construção de obras de infraestrutura*”. Com efeito, o termo “*materiais de construção*” citados no caput do art. 3º da Lei nº 11.488, de 2007, tem conceito abrangente, sendo considerado todo aquele utilizado para, por exemplo, construir uma ferrovia, uma rodovia, uma usina de geração de energia e assim por diante. Evidente, pois, que os trilhos propriamente ditos, dormentes, AMVs e tudo o mais que se incorporar à construção de uma ferrovia, em caráter permanente, estão abrangidos pela suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista no art. 3º da Lei nº 11.488, de 2007.



## Conclusão

26. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que:

26.1 Para os fins do Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento da Infraestrutura (Reidi), REIDI, a industrialização por encomenda, assim entendida aquela que tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos, não é considerada uma prestação de serviços, afastando-se a aplicação do art. 4º da Lei nº 11.488, de 2007, para casos da espécie.

26.2 A aquisição, ainda que por encomenda, de Aparelhos de Mudança de Via (AMVs), que tem por finalidade permitir a mudança de direção pela qual segue a composição férrea, possibilitando, ainda, a manobra e posicionamento de trens em pátios, incorporados ao ativo imobilizado da obra de infraestrutura, encontra amparo na suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista no art. 3º da Lei nº 11.488, de 2007.

*Assinado digitalmente*

RUDINEI JUNKES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*Assinado digitalmente*

KEYNES INÊS MARINHO ROBERT SUGAYA

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotri, da Cosit.

*Assinado digitalmente*

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit09

*Assinado digitalmente*

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Disit07

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinado digitalmente*

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR

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*  
CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB  
Coordenadora-Geral da Cosit Substituta