



Solução de Consulta nº 293 - Cosit

Data 22 de novembro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Normas de Administração Tributária

RENUCLEAR. MERCADO INTERNO. COMPRA DE BENS E MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REALIZAÇÃO DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. BENEFICIÁRIO DO REGIME.

Os contratos de compra, no mercado interno, de fornecimento de bens, materiais de construção e/ou serviços têm que ter como uma das partes, em relação contratual direta, a pessoa jurídica beneficiária habilitada no regime especial.

No caso de execução de obra de construção civil, a pessoa jurídica contratada tem a faculdade de pedir para ser co-habilitada no Renuclear, para que possa fazer jus ao benefício fiscal, condição esta que a vincula ao habilitado titular, por meio da relação contratual direta, e ao projeto específico, no caso, à realização da obra de construção civil.

Incabível estender os efeitos do benefício fiscal por mera interpretação, para contemplar hipótese não prevista na legislação, qual seja, para o caso de contrato com terceiro não habilitado, nem co-habilitado, que tenha subcontratado outra pessoa jurídica para a realização das obras de construção civil.

A legislação não contemplou a hipótese de subcontratação no âmbito do Renuclear.

Dispositivos Legais: arts. 16, 16-A, 16-B e 16-D da Lei nº 12.431, de 2011; arts. 421, 422, 491 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil); arts. 2º do Decreto nº 7.832, de 2012; arts. 2º 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018; arts. 4º, 6º e 7º da Instrução Normativa RFB nº 1.408, de 2013; e Parecer Normativo CST nº 10, de 1978.

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada disse ter como ramo de atividade a geração de energia elétrica, e, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, formulou consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa ao Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Usinas Nucleares (Renuclear).

2. Informou ter sido criada XXX, que aprovou seu estatuto social. Transcreveu o art. 1º desse último (fl. 3).

3. Declarou continuar XXX autorizada a desenvolver as atividades de construção e operação de usinas nucleares, bem como a geração e comercialização da energia, embora a Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988 (CF, de 1988), tenha apresentado um novo conceito de monopólio para o setor nuclear em seu art. 177, V, o qual permite a exploração da atividade sob o regime de permissão (fl. 4).

4. Relatou que, atualmente, XX. As usinas utilizam no seu processo de geração de energia elementos combustíveis novos que, após o seu uso, precisam ser gerenciados e armazenados, devido ao alto índice de radiação e risco ao meio ambiente. Inicialmente, a armazenagem dos elementos combustíveis usados, chamados de Elementos Combustíveis Irrradiados (ECIs), é feita dentro das próprias usinas, em piscinas especialmente projetadas para esse fim (Piscinas de Combustíveis Usados – PCUs), com capacidade limitada de armazenamento. Posteriormente, os ECIs são encaminhados para armazenamento externo e eventual destinação final (reprocessamento, reciclagem ou armazenamento final definitivo).

5. Afirmou que a capacidade máxima das PCUS está quase sendo atingida. Além disso, há falta de perspectiva, no momento, da disponibilização da instalação de armazenamento de longo prazo dos ECIs (Projeto DICOMBUS, da Comissão Nacional de Energia Nuclear – CNEN); e há necessidade de manterem-se as usinas em operação, bem como o nível de segurança exigido por lei. Assim, não teve outra alternativa, a não ser implantar uma unidade de armazenamento complementar para a estocagem dos ECIS gerados pelas XX, tendo optado pela Solução de Armazenamento a Seco (UAS).

6. Alegou que os benefícios instituídos pelo Renuclear foram determinantes para a implementação do referido projeto e para a continuidade do funcionamento das usinas, em razão da dimensão, da complexidade e do valor envolvido de mais XX de dólares.

7. Esclareceu que o Regime Especial prevê a isenção de tributos referentes a obras de infraestrutura destinadas à geração de energia elétrica de origem nuclear, e tem como objetivo fomentar o desenvolvimento da energia nuclear no País, conforme se vê no item 14 da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 517, de 30 de dezembro de 2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011, o qual transcreveu. Além disso, reproduziu o art. 15, caput, da lei acima mencionada, bem como apresentou o conteúdo do parágrafo § 1º desse mesmo artigo (fls. 4 e 5).

8. Aduziu que a habilitação ao Renuclear no projeto de implantação da UAS, previamente aprovado pelo MME, foi formalizada pelo Ato Declaratório Executivo XX.

9. Contou que a pessoa jurídica XX venceu a concorrência internacional XX e celebrou o contrato nº XX com o interessado. A XX, por sua vez, subcontratou pessoas jurídicas nacionais, sendo que o interessado fará o pagamento do preço contratado referente à aquisição de bens e serviços, diretamente às referidas subcontratadas, nos termos da cláusula 11, que foi transcrita em parte (fls. 5 e 6).

10. Aduziu que, embora a lei não tenha tratado especificamente da questão da subcontratação, seria possível a aplicação do Renuclear nessa situação, pois os arts. 16, 16-A e 16-B da Lei nº 12.431, de 2011, exigiriam apenas que a aquisição final das mercadorias ou dos serviços ali relacionados fossem realizados pela pessoa jurídica beneficiária do Regime Especial. Transcreveu os artigos mencionados (fls. 6 e 7).

11. Argumentou que os arts. 16-A, II, e 16-B, II, da Lei nº 12.431, de 2011, reforçariam seu entendimento, pois a suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, neles prevista, somente se aplicaria à importação realizada diretamente pelo beneficiário, enquanto que não existiria tal exigência na suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativa a venda ou prestação de serviços no mercado interno. Não haveria, para o mercado interno, o requisito de que as mercadorias ou os serviços fossem adquiridos diretamente pela pessoa jurídica habilitada ao regime, ou seja, não seria necessário vínculo jurídico entre o interessado e as subcontratadas, bastando que aquele fosse o destinatário final das mercadorias ou dos serviços.

12. Defendeu que a única exigência formal seria a de fazer constar nas notas fiscais emitidas pelas subcontratadas que se trataria de venda de bens ou prestação de serviços com suspensão do pagamento dos tributos previstos na legislação aplicável, com a especificação do dispositivo legal correspondente.

13. Explicou que a vinculação entre as subcontratadas e o projeto aprovado estaria suficientemente comprovada por meio do contrato firmado entre ele e as referidas pessoas jurídicas, bem como pelo pagamento das faturas, que serão emitidas diretamente contra o interessado. Acrescentou que as notas fiscais faturadas contra ele estariam acompanhadas de autorização expressa da XX, e constaria, como adquirente/tomador, o interessado.

14. Entendeu que o referido regime é aplicável às aquisições de bens e serviços dentro das hipóteses previstas nos arts. 16, 16-A e 16-B da Lei nº 12.431, de 2011, referentes às notas de faturamento emitidas pelas subcontratadas da XX contra o interessado.

15. Indicou os arts. 16, 16-A, e 16-B, da Lei nº 12.431, de 2011, como os dispositivos da legislação que ensejaram a consulta.

16. Questionou:

16.1. “Está correto o entendimento da Consulente quanto à aplicação dos benefícios do RENUCLEAR nos faturamentos diretos efetuados pelas subcontratadas da XX contra a Consulente relacionadas (sic) ao projeto que trata da implantação XX, com projeto aprovado pela Portaria do XX, e habilitação concedida por meio do Ato Declaratório Executivo XX”.

Fundamentos

17. O questionamento do consulente diz respeito à eventual suspensão de tributos na venda no mercado interno de determinados bens, materiais ou serviços no âmbito do Renuclear.

18. Preliminarmente, registre-se que esta Solução de Consulta não convalida nem invalida nenhuma das afirmativas do consulente, pois isso importa em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que elas se limitam a interpretar a legislação tributária aplicável a tais fatos, partindo da premissa de que eles estão corretos e vinculando sua eficácia (das soluções de consulta) à conformidade entre fatos narrados e realidade factual.

19. Isso posto, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade da consulta, por estarem preenchidos os requisitos exigidos na legislação.

20. Os arts. 16, 16-A, 16-B e 16-D, da Lei nº 12.431, de 2011, os três primeiros indicados pelo interessado, preveem:

*“Art. 16. No caso 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 infraestrutura destinadas ao ativo imobilizado**, fica suspensa a exigência do:*

*I - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na saída do estabelecimento industrial ou equiparado, **quando a aquisição no mercado interno for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Renuclear;***

*II - IPI incidente no desembaraço aduaneiro, **quando a importação for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Renuclear;***

*III - Imposto de Importação, **quando os referidos bens ou materiais de construção forem importados por pessoa jurídica beneficiária do Renuclear.***

§ 1º Nas notas fiscais relativas às saídas de que trata o inciso I do caput deverá constar a expressão “Saída com suspensão da exigibilidade do IPI”, com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.

§ 2º As suspensões de que trata este artigo convertem-se em isenção após a utilização ou incorporação do bem ou material de construção na obra de infraestrutura.

§ 3º (Revogado pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 5º No caso da suspensão aplicável ao Imposto de Importação, fica dispensado, exceto para materiais de construção, o exame de similaridade de que trata o art. 17 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

Art. 16-A. No caso 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 infraestrutura destinadas ao ativo imobilizado, fica suspensa a exigência da: (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

I - Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - Contribuição para o 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 Renuclear**; (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

II - 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 Renuclear**. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 1º Nas notas fiscais relativas às vendas de que trata o inciso I do caput deverá constar a expressão “Venda efetuada com suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”, com a especificação do dispositivo legal correspondente. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 2º As suspensões de que trata este artigo convertem-se em alíquota 0 (zero) após a utilização ou incorporação do bem ou material de construção na obra de infraestrutura. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

Art. 16-B. No caso de venda no mercado interno ou de importação de serviços destinados a obras de infraestrutura para incorporação ao ativo imobilizado, fica suspensa a exigência da: (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

I - 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 Renuclear**; ou (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

II - Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a prestação de serviços **quando os referidos serviços forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Renuclear**. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) 12.43

§ 1º Nas notas fiscais relativas às prestações de serviço de que trata o inciso I do caput deverá constar a expressão “Prestação de serviço efetuada com suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”, com a especificação do dispositivo legal correspondente. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 2º As suspensões de que trata este artigo convertem-se em alíquota 0 (zero) após o serviço ser aplicado na obra de infraestrutura. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

(...)

Art. 16-D. Para efeitos dos arts. 16 e 16-A, **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. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)” (grifos não constam do original)

21. O argumento fundamental da tese do interessado é o de que os arts. 16-A, II, e 16-B, II, da Lei nº 12.431, de 2011, autorizariam a suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação somente na importação realizada diretamente pelo beneficiário, enquanto que não haveria tal exigência na suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativa a venda ou prestação de serviços no mercado interno. Assim, seria possível a ausência de vínculo jurídico entre o interessado e as subcontratadas, bastando que aquele constasse como adquirente ou tomador na nota fiscal respectiva.

22. Dada a argumentação do consultante, torna-se necessário analisar as modalidades de importação. Uma pessoa jurídica pode importar mercadoria ou serviço por conta própria. Também pode importar mercadoria por conta e ordem de terceiro; e por encomenda. A importação de serviços, portanto, só é possível por conta própria. Nesse sentido, os arts. 2º 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018, estabelecem:

*“CAPÍTULO I
DA IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO*

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa jurídica.

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa jurídica que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação.

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, realizada pelo importador por conta e ordem de terceiro a pedido do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, outros serviços relacionados com a operação de importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro.

*CAPÍTULO II
DA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA*

Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

§ 1º Considera-se encomendante predeterminado a pessoa jurídica que contrata o importador por encomenda referido no caput para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria estrangeira a ser

importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado.

*§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a **transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada, mediante contrato previamente firmado entre o importador por encomenda e o encomendante predeterminado**, podendo este participar ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior.*

§ 3º Considera-se recurso próprio do importador por encomenda o pagamento da obrigação, ainda que anterior à realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda.

§ 4º O importador por encomenda poderá solicitar prestação de garantia, inclusive mediante arras, sem descaracterizar a operação referida no caput.

§ 5º O pagamento ao fornecedor estrangeiro pela aquisição da mercadoria importada deve ser realizado exclusivamente pelo importador por encomenda.

§ 6º As operações de montagem, acondicionamento ou reacondicionamento que tenham por objeto a mercadoria importada pelo importador por encomenda em território nacional não modificam a natureza da transação comercial de revenda de que trata este artigo.” (grifos não constam do original)

23. A Coordenação-Geral de Tributação esclareceu, na Solução de Consulta Cosit nº 90, de 25 de janeiro de 2017, que “(...) o que diferencia a importação por conta própria da importação por encomenda é a existência de um adquirente predeterminado, através de um contrato anterior entre a importadora e a encomendante”.

24. Os arts. 16 e 16-A da Lei nº 12.431, de 2011, referem-se tanto ao importador por conta própria, quanto à pessoa jurídica adquirente de determinados bens ou materiais de construção estrangeiros, no caso de importação por sua conta e ordem, promovida por pessoa jurídica importadora, de acordo com disposto no art. 16-D da mesma lei. O art. 16-B dessa lei diz respeito, apenas, ao importador por conta própria, o que é lógico, já que o dispositivo trata da importação de serviços, e a importação por conta e ordem e aquela por encomenda referem-se, somente, à importação de mercadorias.

24.1. Importante ressaltar que o art. 16, II, da Lei nº 12.431, de 2011, não contém o termo “diretamente” e no art. 16-A, II, da mesma lei, há o referido termo, embora ambos recebam o mesmo tratamento, de acordo com o art. 16-D da lei em análise. Ou seja, o termo “diretamente” não é relevante na interpretação dos dispositivos.

25. Observa-se, portanto, que, nas situações previstas nos arts. 16, II e III, 16-A, II, e 16-B, II, da Lei nº 12.431, de 2011, o adquirente da mercadoria ou do serviço importados será sempre o beneficiário do regime. Admite-se, nos casos previstos nos dois primeiros dispositivos, que o beneficiário contrate pessoa jurídica para a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação de mercadoria por ele adquirida, mas ele será o adquirente da mercadoria.

26. No que diz respeito às aquisições de mercadoria ou serviço no mercado interno, convém transcrever os arts. 421, 422, 481 e 593 a 596 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil:

“Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato, observado o disposto na Declaração de Direitos de Liberdade Econômica. (Redação dada pela Medida Provisória nº 881, de 2019)

*Parágrafo único. **Nas relações contratuais privadas**, prevalecerá o princípio da intervenção mínima do Estado, por qualquer dos seus poderes, e a revisão contratual determinada de forma externa às **partes** será excepcional. (Incluído pela Medida Provisória nº 881, de 2019)*

*Art. 422. Os **contratantes** são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.*

(...)

*Art. 481. Pelo **contrato de compra e venda**, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.*

(...)

*Art. 593. A **prestação de serviço**, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, rege-se-á pelas disposições deste Capítulo.*

Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

*Art. 595. No **contrato de prestação de serviço**, quando qualquer das **partes** não souber ler, nem escrever, o instrumento poderá ser assinado a rogo e subscrito por duas testemunhas.*

*Art. 596. Não se tendo estipulado, nem chegado a acordo as **partes**, fixar-se-á por arbitramento a retribuição, segundo o costume do lugar, o tempo de serviço e sua qualidade.” (grifos não constam do original)*

27. Os contratos de compra e venda e de prestação de serviço são bilaterais, gerando obrigações para ambos os contratantes.

28. Os arts. 16, I, 16-A, I, e 16-B, I, da Lei nº 12.431, de 2011, dispõem acerca da compra e venda no mercado interno (fornecimento de bens, materiais de construção e/ou serviços) e da prestação serviços efetuadas por pessoa jurídica estabelecida no País.

29. O *caput* de cada um desses dispositivos legais trata da suspensão de tributos. Não se deve confundi-la com a suspensão do crédito tributário prevista no art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN). Nesse sentido, o Parecer Normativo CST nº 10, de 21 de fevereiro de 1978, publicado no Diário Oficial da União de 27 do mesmo mês, embora referente à suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados instituída no Regulamento do IPI então vigente, esclarece a diferença:

“4.09.00.00 - Suspensão do Imposto

Sob o título "Suspensão do Imposto" o Ripi nos artigos 7º e 8º institui uma série de medidas de controle fiscal destinadas a preservar eventuais créditos tributários da União em face de situações atípicas. Diante disto a responsabilidade do remetente e recebedor expressa no artigo 8º deve ser analisada isoladamente para cada um dos incisos do artigo 7º.

Suspensão do crédito tributário é o instituto jurídico referido no artigo 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - CTN - e que possibilita, ocorridas quaisquer das hipóteses previstas em seus quatro incisos, que um determinado crédito tributário tenha sua exigibilidade suspensa.

2. Evidentemente, como se pode inferir da própria conceituação de crédito tributário, a efetivação da suspensão depende da preexistência de um crédito constituído e, conseqüentemente, da ocorrência de um fato gerador.

3. Além da coincidência nominal, nenhum outro ponto de contato tem tal instituto como o da "Suspensão do Imposto" de que tratam os artigos 7º e 8º do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 70.162, de 18 de fevereiro de 1972 (Ripi/72), normas que, sob aquele título, estatuíram medidas de controle fiscal tendentes a preservar eventuais créditos da União em face de situações atípicas, quais sejam inoccorrência condicionada do fato gerador, deslocamento da ocorrência do fato gerador, isenção subordinada à destinação do produto e decorrência de medidas similares constantes de legislações específicas.

3.1. Assim, os incisos I, 11, 111, VIII, XI, XII e XIII do Ripi/72 referem-se a diversas hipóteses em que, seja em virtude de Lei, seja em decorrência de disposições do próprio Regulamento, à saída de determinados bens não corresponde a ocorrência do fato gerador. Como tal inoccorrência está sempre subordinada a uma condição suspensiva, frustrada esta, volta-se ao status quo ante, ou seja, considera-se como ocorrido o fato gerador e, em decorrência, imediatamente exigível a obrigação tributária respectiva.

3.2. (...)

(...)” (grifos não constam do original)

30. Ocorre a mesma situação nos dispositivos em tela. Há a suspensão condicionada do tributo, sem a ocorrência do fato gerador, e, com o implemento da condição, a suspensão converter-se-á em isenção.

31. Dessa forma, não se aplica o art. 111, I, do CTN, que determina a interpretação literal, às hipóteses de suspensão previstas nos arts. 16, 16-A, e 16-B, da Lei nº 12.431, de 2011. Por outro lado, esses dispositivos são normas excepcionais e, como tal, não admitem interpretação extensiva ou analógica.

32. O interessado, por sua vez, entendeu que a lei não tratou especificamente da questão da subcontratação (item 10). Ocorre que o art. 14, parágrafo único, da Lei nº 12.431, de 2011, atribuiu ao Poder executivo a regulamentação do regime em tela, o que se deu por meio do Decreto nº 7.832, de 29 de dezembro de 2012, e da IN RFB nº 1.408, de 4 de novembro de 2013, dos quais transcrevemos os artigos abaixo:

“Lei nº 12.431, de 2011:

(...)

Art. 14. Fica instituído o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Usinas Nucleares (Renuclear), nos termos e condições estabelecidos nesta Lei. (Regulamento)

Parágrafo único. O Poder Executivo regulamentará o regime de que trata o caput, inclusive quanto à habilitação e co-habilitação de pessoa jurídica ao Renuclear.”

“Decreto nº 7.832, de 2012:

(...)

Art. 2º É beneficiária do RENUCLEAR a pessoa jurídica que tenha projeto aprovado para implantação de obras de infraestrutura no setor de geração de energia elétrica de origem nuclear **habilitada** pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda ao Regime.

Parágrafo único. Poderá usufruir do RENUCLEAR, também, a pessoa jurídica **coabilitada**” (grifos não constam do original)

“IN RFB nº 1.408, de 2013:

(...)

Art. 4º Somente a pessoa jurídica previamente habilitada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) poderá efetuar aquisição e importação de bens ao amparo do Renuclear.

Parágrafo único. A pessoa jurídica coabilitada também poderá usufruir do Renuclear.

(...)

Capítulo III

Das pessoas jurídicas que podem requerer habilitação E COABILITAÇÃO

Art. 6º A habilitação de que trata o **caput** do art. 4º poderá ser requerida somente por pessoa jurídica titular de projeto aprovado até 31 de dezembro de 2012, nos termos do art. 3º do Decreto nº 7.832, de 29 de outubro de 2012, para implantação de obras de infraestrutura no setor de geração de energia elétrica de origem nuclear.

Parágrafo único. Considera-se titular a pessoa jurídica executora do projeto, que incorporará a obra de infraestrutura a seu ativo imobilizado.

Art. 7º Poderá requerer coabilitação ao Regime a pessoa jurídica contratada pela pessoa jurídica habilitada ao Renuclear para a realização de obras de construção civil ou de construção e montagem de instalações industriais, inclusive com fornecimento de bens, relacionadas aos projetos de infraestrutura aprovados nos termos do art. 3º do Decreto nº 7.832, de 2012.”

(grifos não constam dos originais)

33. Ao proceder à análise dos textos dos art. 16, I, II e III, 16-A, I, e o art. 16-B, I, da Lei nº 12.431, de 2011, constata-se a inexistência do advérbio “diretamente” modificando o sentido dos verbos subsequentes. Em todos estes casos, o legislador considerou desnecessário o seu uso, eis que constam da lei os seguintes termos: “quando a aquisição no mercado interno for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Renuclear;” (art. 16, I); “quando a importação for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Renuclear;” (art. 16, II); “quando os referidos bens ou materiais de construção forem importados por pessoa jurídica beneficiária do Renuclear.” (art. 16, III); “quando os referidos bens ou materiais de construção forem adquiridos por pessoa jurídica beneficiária do Renuclear;” (art. 16-A, I); “quando os referidos serviços forem prestados à pessoa jurídica beneficiária do Renuclear, ou” (art. 16-B, I). Em todas estas ações, é a própria pessoa jurídica beneficiária do Renuclear que tem que praticá-las diretamente ou ser a sua destinatária direta, podendo somente nos casos de realização de obras de construção civil contratar outra pessoa jurídica para a realização desse serviço específico, de projeto aprovado pelo Ministério de Minas e Energia. Neste último caso, também tem que haver uma relação contratual direta entre a própria pessoa jurídica beneficiária do Renuclear e a contratada.

34. Por outro lado, quando o legislador quis introduzir o advérbio “diretamente” modificando o sentido da locução verbal “forem importados”, ele o fez expressamente nos art. 16-A, II, e art. 16-B, II, da Lei nº 12.431, de 2011, e definiu que tal operação de comércio exterior deve ser feita “diretamente” pela pessoa jurídica beneficiária do Renuclear, a fim de afastar dúvida de que terceiro pudesse importar bens, materiais de construção e serviços com suspensão dos tributos incidentes, gozando de um benefício fiscal ao qual não faria jus. O importador tem que ser a pessoa jurídica beneficiária do Renuclear, sem se modificar o contrato de compra, em que conste o real adquirente dos bens ou serviços, o beneficiário do regime, nos seguintes termos previstos na legislação citada: “quando os referidos bens ou materiais de construção forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Renuclear.” (art. 16-A, II); “quando os referidos serviços forem importados diretamente por pessoa jurídica beneficiária do Renuclear.” (art. 16-B, II).

35. **O legislador**, ao admitir a contratação de serviço de pessoa jurídica como intermediária para a importação por conta e ordem de mercadoria adquirida pelo beneficiário do regime nessa hipótese, equiparou-o ao importador, e fez com que esta possibilidade constasse do texto legal expressamente, de acordo com o art. 16-D da referida lei, sendo que este serviço também tem que ser prestado diretamente à própria pessoa jurídica beneficiária do Renuclear. Em nenhuma das hipóteses anteriormente abordadas, a legislação contemplou a possibilidade de subcontratação no âmbito do regime especial, apenas de contratação direta.

36. O interessado, quanto à questão da possibilidade de subcontratação, está correto. Não está prevista na lei, no Decreto nº 7.832, de 2012 nem na IN RFB nº 1.408, de 2013. A legislação somente previu a possibilidade de contratação ou compra feitas pela pessoa jurídica habilitada, quando os referidos bens ou materiais de construção forem adquiridos por

pessoa jurídica beneficiária do Renuclear, e/ou quando os referidos serviços forem prestados à pessoa jurídica beneficiária do Renuclear, ou seja, aquisição ou contratação diretas.

37. No caso de execução de obra de construção civil, a pessoa jurídica contratada tem a faculdade de pedir para ser co-habilitada no Renuclear, para que também possa fazer jus ao benefício fiscal, condição esta que a vincula à pessoa jurídica habilitada, por meio da relação contratual direta, e ao projeto específico, no caso, à realização da obra de construção civil. A legislação não contemplou a hipótese de subcontratação no âmbito do regime especial. Os fornecimentos para o co-habilitado, conforme hipótese apresentada, também gozam do benefício fiscal, visto que este tem os mesmos benefícios que a pessoa jurídica beneficiária habilitada no regime especial. No entanto se o contratado para a execução das obras de construção civil não for co-habilitado no mencionado regime especial, ele não pode fruir do benefício fiscal nas suas aquisições, não bastando que o destinatário final seja a pessoa jurídica habilitada ao regime.

38. Deduz-se, portanto, que os contratos de compra no mercado interno de fornecimento de bens, materiais de construção e/ou serviços, para permitir o gozo do benefício fiscal, têm que ter como uma das partes, em relação contratual direta, a pessoa jurídica beneficiária habilitada ou co-habilitada no regime especial.

39. A legislação prevê que a relação contratual tem que ser estabelecida diretamente entre o fornecedor e/ou o prestador e o adquirente pessoa jurídica habilitada ou co-habilitada, beneficiárias do regime especial, não sendo possível ampliar os efeitos do benefício fiscal por mera interpretação, para contemplar hipótese não prevista na legislação, ou seja, a contrato de terceiro não habilitado, nem co-habilitado que subcontrate outra empresa para a realização das obras de construção civil.

40. Por fim, cabe a constatação de que a Lei (a legislação) ao estabelecer um regime especial de tributação o fez com uma finalidade e sob condições e requisitos específicos que delimitam juridicamente os benefícios fiscais e estabelece parâmetros em bases estritas para a sua fruição, não cabendo ao intérprete ampliar tais balizas não previstas pelo legislador. Acrescente-se que a própria lei estabeleceu que o Poder Executivo a regulamentaria, inclusive quanto à habilitação e co-habilitação de pessoa jurídica ao Renuclear. A pretendida extensão dos efeitos somente tornar-se-ia possível com a indispensável alteração legal.

Conclusão

41. Com base no exposto, conclui-se que é inaplicável a suspensão de tributos, no âmbito do Renuclear, na venda no mercado interno de bens, materiais de construção ou para prestação de serviços e execução de obras de construção civil, por empresa subcontratada não co-habilitada no Renuclear, quando o beneficiário habilitado no regime não é parte do respectivo contrato, conforme as conclusões a seguir:

41.1) Os contratos de compra, no mercado interno, de fornecimento de bens, materiais de construção e/ou serviços têm que ter como uma das partes, em

relação contratual direta, a pessoa jurídica beneficiária habilitada no regime especial.

41.2) No caso de execução de obra de construção civil, a pessoa jurídica contratada tem a faculdade de pedir para ser co-habilitada no Renuclear, para que possa fazer jus ao benefício fiscal, condição esta que a vincula ao habilitado titular, por meio da relação contratual direta, e ao projeto específico, no caso, à realização da obra de construção civil.

41.3) Incabível estender os efeitos do benefício fiscal por mera interpretação, para contemplar hipótese não prevista na legislação, qual seja, para o caso de contrato com terceiro não habilitado, nem co-habilitado, que tenha subcontratado outra pessoa jurídica para a realização das obras de construção civil.

41.4) A legislação não contemplou a hipótese de subcontratação no âmbito do Renuclear.

(assinado digitalmente)
PAULO JOSÉ FERREIRA MACHADO E SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

(assinado digitalmente)
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

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 2013. Dê-se ciência à interessada.

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit