



Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª RF

Solução de Consulta nº 4.026 - SRRF04/Disit

Data 6 de agosto de 2018

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: Na importação, por conta e ordem de terceiros, de produtos relacionados no art. 1º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.147, de 2000, o adquirente (encomendante) sujeita-se à tributação concentrada nela prevista.

Já na importação direta, o importador está sujeito a essa tributação monofásica, ao passo que fica reduzida a zero a alíquota da Cofins incidente sobre a receita bruta decorrente da venda promovida pelo respectivo adquirente das mercadorias em questão, desde que observado o disposto no art. 2º do mesmo diploma legal.

Relativamente à importação por encomenda, esta tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação direta, pelo que, destarte, o encomendado está sujeito à tributação concentrada em apreço, ao tempo que o encomendante das mercadorias pode revendê-las sob alíquota zero, nos termos do art. 2º do referido diploma legal.

Na determinação do valor da Cofins a pagar no regime não cumulativo de apuração, a pessoa jurídica importadora pode descontar, do valor da contribuição incidente sobre a receita bruta decorrente de suas vendas, créditos calculados em relação à importação de produtos indicados no art. 1º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.147, de 2000, de conformidade com a legislação pertinente.

VINCULAÇÃO ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nºs 108, de 6 DE MAIO DE 2015; 102, DE 30 DE JUNHO DE 2016; 79, DE 24 DE JANEIRO DE 2017; 90, DE 25 DE JANEIRO DE 2017, E 201, DE 7 DE ABRIL DE 2017.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 149, § 4º, incluído pela Emenda nº 33, de 2001; Lei nº 10.147, de 2000; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 80 e 81; Lei nº 10.865, de 2004; Lei nº 11.281, de 2006, art. 11; Instruções Normativas SRF nºs 225, de 2002; 247, de 2002; 594, de 2005, e 634, de 2006; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2017.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: Na importação, por conta e ordem de terceiros, de produtos relacionados no art. 1º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.147, de 2000, o adquirente (encomendante) sujeita-se à tributação concentrada nela prevista.

Já na importação direta, o importador está sujeito a essa tributação monofásica, ao passo que fica reduzida a zero a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta decorrente da venda promovida pelo respectivo adquirente das mercadorias em questão, desde que observado o disposto no art. 2º do mesmo diploma legal.

Relativamente à importação por encomenda, esta tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação direta, pelo que, destarte, o encomendado está sujeito à tributação concentrada em apreço, ao tempo que o encomendante das mercadorias pode revendê-las sob alíquota zero, nos termos do art. 2º do referido diploma legal.

Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep a pagar no regime não cumulativo de apuração, a pessoa jurídica importadora pode descontar, do valor da contribuição incidente sobre a receita bruta decorrente de suas vendas, créditos calculados em relação à importação de produtos indicados no art. 1º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.147, de 2000, de conformidade com a legislação pertinente.

VINCULAÇÃO ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT N.ºs 108, de 6 DE MAIO DE 2015; 102, DE 30 DE JUNHO DE 2016; 79, DE 24 DE JANEIRO DE 2017; 90, DE 25 DE JANEIRO DE 2017, E 201, DE 7 DE ABRIL DE 2017.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 149, § 4º, incluído pela Emenda nº 33, de 2001; Lei nº 10.147, de 2000; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 80 e 81; Lei nº 10.865, de 2004; Lei nº 11.281, de 2006, art. 11; Instruções Normativas SRF nºs 225, de 2002; 247, de 2002; 594, de 2005, e 634, de 2006; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2017.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Trata-se de consulta formulada pela pessoa jurídica em epígrafe, subscrita por causídico habilitado nos autos, com base no art. 46 e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Inicialmente, o defensor afirma que sua constituinte atua no comércio exterior, mediante operações de importação direta, por encomenda e por conta e ordem de terceiros, bem como no comércio atacadista de diversos produtos, nomeadamente cosméticos e perfumaria.

2. Alega que, ao realizar a importação direta, por conta e ordem de terceiros e/ou por encomenda de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00, sem efetuar qualquer operação de industrialização dos referidos produtos nas etapas posteriores, tem dúvida sobre o momento da consumação da obrigação tributária e acerca do sujeito passivo e da base de cálculo do que chama de “Contribuição para o PIS/Pasep-Substituição” e de “Cofins-Substituição”, em vista do art. 1º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000.

3. Outrossim, articula ter dúvidas sobre a correta interpretação do alcance da expressão “pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador”, contida no art. 2º, **caput, in fine**, da Lei nº 10.147, de 2000.

4. Afirma entender que, na importação direta dos aludidos produtos, o importador, depois da entrada da mercadoria importada em seu estoque, proveniente de desembaraço aduaneiro com recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, da Cofins-Importação e dos demais tributos incidentes, com a possibilidade de aproveitar os créditos dessas contribuições, recolhidas na operação aduaneira, desde que optante pelo regime não cumulativo, torna-se o sujeito passivo da Contribuição para o PIS/Pasep-“Substituição” e da Cofins-“Substituição” incidentes sobre o valor de venda da mercadoria ao adquirente (base de cálculo), e este poderá realizar nova etapa de comercialização, sem industrialização, livre da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000, visto que o mesmo não se enquadraria na condição de industrial ou importador, desde que não seja optante pelo Simples (art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 10.147, de 2000).

5. Relativamente à importação por encomenda, considera que o encomendado (aquele que realizou, em nome próprio, a importação por encomenda, e figura na Declaração de Importação como importador), depois da entrada da mercadoria importada em seu estoque, proveniente de desembaraço aduaneiro com recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, da Cofins-Importação e dos demais tributos incidentes, com a possibilidade de aproveitar os créditos dessas contribuições, recolhidas na operação aduaneira, desde que optante pelo regime não cumulativo, torna-se o sujeito passivo da Contribuição para o PIS/Pasep-“Substituição” e Cofins-“Substituição” incidentes sobre a revenda, a teor do art. 11 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006 (base de cálculo) realizada ao encomendante, e este poderá efetuar nova etapa de comercialização, sem industrialização, livre da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ao abrigo do art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000, visto que o mesmo não se enquadraria na condição de industrial ou de importador, desde que não seja optante do Simples (art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 10.147, de 2000).

6. Com respeito à importação por conta e ordem de terceiros, argui que a consultante, na condição de comercial importadora (**trading company**), ao se limitar a prestar um serviço como mera mandatária do adquirente (Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, e Solução de Consulta Cosit nº 201, de 7 de abril de 2017), não tem obrigação de “ofertar a tributação” da Contribuição para o PIS/Pasep-“Substituição” e Cofins-“Substituição” quando do repasse da mercadoria importada ao adquirente-contratante, cuja sujeição passiva recairia sobre este, por ocasião da revenda sem industrialização a terceiro, “visto que equiparado a importador”.

7. De seguida, o patrono formula estes seis quesitos:

7.1. Na importação por conta e ordem de terceiros, o adquirente da mercadoria importada que esteja elencada no art. 1º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.147, de 2000, é o sujeito passivo

da correspondente Contribuição para o PIS/Pasep-“Substituição” e da Cofins-“Substituição”? Com outras palavras, na importação por conta e ordem, o importador, com relação às citadas mercadorias, não figura como substituto tributário das contribuições?

7.2. Na importação direta, o importador, quando da revenda da mercadoria importada que esteja elencada no art. 1º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.147, de 2000, está obrigado a recolher a Contribuição para o PIS/Pasep-“Substituição” e a Cofins-“Substituição”?

7.2.1. Nessa condição, o adquirente da mercadoria revendida pela consulente (importação direta), desde que não a industrialize nem seja optante pelo Simples, pode revendê-la sob alíquota zero?

7.3. Na importação por encomenda, o encomendado, quando da revenda da mercadoria importada que esteja elencada no art. 1º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.147, de 2000, ao encomendante, está obrigado a recolher a Contribuição para o PIS/Pasep-“Substituição” e a Cofins-“Substituição”, na qualidade de substituto tributário, tendo como base de cálculo o valor da revenda?

7.3.1. Nessa condição, o encomendante da mercadoria revendida pela consulente (encomendada), desde que não a industrialize nem seja optante pelo Simples, pode revendê-la sob alíquota zero?

7.4. Para todas as situações em que a consulente figure como “substituta tributária” das contribuições e desde que opte pelo regime não cumulativo de apuração, poderá aproveitar os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre o recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep-“Substituição” e da Cofins-“Substituição”, quando da revenda da mercadoria importada que esteja elencada no art. 1º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.147, de 2000?

8. É o relatório, em apertada síntese.

Fundamentos

9. 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 do Fisco de verificar o efetivo enquadramento na hipótese abrangida pela respectiva decisão, consoante o art. 49 do Decreto nº 70.235, de 1972, e os arts. 9º, 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

10. Nesta esteira, ressalte-se que a Lei nº 10.147, de 2000, estabelece hipótese de tributação monofásica ou concentrada, com fundamento no art. 149, § 4º, da Constituição, segundo o qual a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. Cabe destacar que tal forma de incidência não se confunde com a substituição tributária prevista no art. 150, § 7º, do Texto Constitucional, denominada, pela doutrina, de substituição tributária “progressiva”, “subsequente” ou “para frente”, ao contrário do que sustenta o requerente.

11. Com efeito, a Lei nº 10.147, de 2000, preceitua:

Art. 1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 9603.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

[...]

Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples.

12. A Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que instituiu as contribuições incidentes sobre a importação, preconiza:

Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

[...]

Art. 5º São contribuintes:

I - o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;

[...]

Art. 6º São responsáveis solidários:

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

[...]

Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do **caput** do art. 3º desta Lei; ou (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

[...]

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

[...]

§ 2º As alíquotas, no caso de importação de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06; e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; são de: (Redação dada pela Lei nº 12.829, de 2013)

I - 3,52% (três inteiros e cinquenta e dois centésimos por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

II - 16,48% (dezesseis inteiros e quarenta e oito centésimos por cento), para a Cofins-Importação. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

[...]

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 [regime não cumulativo], poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

[...]

§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

[...]

§ 8º As pessoas jurídicas importadoras, nas hipóteses de importação de que tratam os incisos a seguir, devem observar as disposições do art. 17 desta Lei:

I – produtos dos §§ 1º a 3º e 5º a 7º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda;

[...]

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 **do art. 8º** desta Lei poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

I - dos §§ 1º a 3º, 5º a 7º e 10 do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

§ 2º O crédito de que trata este artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas para os respectivos produtos no art. 8º, conforme o caso, sobre o valor de que trata o § 3º do art. 15. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

[...]

Art. 18. No caso da importação por conta e ordem de terceiros, os créditos de que tratam os arts. 15 e 17 desta Lei serão aproveitados pelo encomendante.

(grifos nossos)

13. Dispõe a Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005:

Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a Contribuição para o PIS/Pasep incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação) incidentes sobre a comercialização no mercado interno e sobre a importação de:

[...]

VIII - produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, da TIPI;

[...]

Art. 13. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta auferida nas operações de venda dos produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, de que trata o inciso VIII do art. 1º, aplicam-se as alíquotas de:

I - 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento), respectivamente, no caso de venda efetuada por fabricante ou importador; e

II - 0% (zero por cento), no caso de venda efetuada por pessoa jurídica não enquadrada na condição de fabricante ou importador.

[...]

Art. 19. São contribuintes nas operações de importação dos produtos referidos no art. 1º:

I - o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada desses produtos no território nacional, ou dos insumos utilizados em sua fabricação ou produção;

[...]

§ 2º São responsáveis solidários, no caso do inciso I do caput:

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

[...]

Art. 22. A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação é:

I - o valor aduaneiro [...]

[...]

Art. 24. Na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação aplicam-se, sobre a base de cálculo apurada na forma do inciso I do art. 22, as alíquotas de:

I - 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento), respectivamente, no caso de importação dos produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, de que trata o inciso VIII do art. 1º;

[...]

Art. 30. Na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não-cumulatividade, do valor das contribuições incidentes sobre a receita bruta decorrente de suas vendas, a pessoa jurídica importadora pode descontar créditos calculados mediante a aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o inciso I do art. 22, das alíquotas de que tratam os incisos I a IV do art. 24, conforme o caso, na hipótese de importação:

I - dos produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, de que trata o inciso VIII do art. 1º;

14. Saliente-se que, de um lado, conforme esclarecem as Soluções de Consulta Cosit nº 79, de 24 de janeiro de 2017; nº 90, de 25 de janeiro de 2017, e nº 201, de 2017 ¹, a *importação por conta e ordem de terceiros*, referida nos arts. 80 e 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, é disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002, e pela Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, nos seus arts. 12 e 86 a 88.

15. Neste sentido, estatui a Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002:

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

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

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

§ 1º Para os efeitos deste artigo:

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

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

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

[...]

§ 2º As normas de incidência aplicáveis à receita bruta de importador aplicam-se à receita do adquirente, quando decorrente da venda de mercadoria importada na forma deste artigo.

¹ "Brevitatis causa", as soluções de consulta referidas na presente decisão reputam-se aqui inteiramente transcritas, estando seu teor disponível na página da RFB na internet.

16. Reza o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 31 de março de 2017:

17. Na importação por conta e ordem, quem suporta o ônus financeiro do tributo, desde o início, é o adquirente, sendo o importador apenas um representante que atua perante o Fisco por conta e ordem daquele, com recursos pertencentes ao adquirente.

18. Os casos de importação por conta e ordem possuem regramento específico na legislação tributária. É o adquirente (responsável tributário) quem de fato importa a mercadoria. Conforme disposto na legislação, aplicam-se à pessoa jurídica adquirente das mercadorias as normas referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre a receita bruta do importador. Nesse sentido, transcreve-se o art. 81 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

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

18.1. Ademais, a legislação reconhece que é o adquirente quem deve aproveitar os créditos decorrentes do efetivo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa. É o que estabelecem o art. 15, e em especial o art. 18 da Lei nº 10.865, de 2004, segundo os quais os créditos devem ser aproveitados pelo encomendante (adquirente).

17. De outro lado, a *importação por encomenda* é regulada pelo art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006, e pela Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006, como assinalam as Soluções de Consulta Cosit nº 102, de 30 de junho de 2016, e nº 90, de 2017. Recorde-se que, na importação por encomenda, é o importador contratado quem adquire a mercadoria, além de providenciar sua nacionalização e de revendê-la ao encomendante, pelo que, portanto, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação por conta própria (cfr. parágrafo 15 da Solução de Consulta Cosit nº 90, de 2017).

18. Neste diapasão, cumpre reproduzir excertos da Solução de Consulta Cosit nº 108, de 6 de maio de 2015:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

[...]

A pessoa jurídica, sujeita ao regime de apuração cumulativa da Cofins, quando promover a importação, diretamente ou por conta e ordem, de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados na Tipi nas posições 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.20.10, 9603.21.00 e 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, configura-se como contribuinte da Cofins-Importação, com incidência da alíquota de 16,48% sobre o valor aduaneiro definido pelo art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004.

A pessoa jurídica estará sujeita à incidência da Cofins à alíquota concentrada de 10,3% sobre a posterior receita bruta de venda de tais produtos por ela importados, bem como sobre a receita de revenda de qualquer dos produtos listados no art. 1º, inciso I, alínea “b” da Lei nº 10.147, de 2000.

[...]

Em relação aos produtos classificados nos códigos 3401.11.90 Ex 01 da Tipi e 33.06 da Tipi, estão reduzidas a zero as alíquotas da Cofins e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de tais produtos.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.147, de 2000, arts. 1º e 2º; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 7º, 8º, 15 e 17; Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º.

[...]

Relatório

[...]

2. Informa que atua no ramo de atividade de importação e exportação por conta própria e consequente distribuição no mercado interno de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nos códigos 3303.00 a 33.07 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011.

[...]

4. Cita que, como importadora dos supracitados produtos, a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação dá-se mediante aplicação das alíquotas de [...] respectivamente, independentemente da opção pelo regime da cumulatividade ou não cumulatividade, conforme descrito no § 2º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

5. Afirma que, assim como ocorre no momento do desembaraço aduaneiro do produto importado, incide no momento da revenda destes produtos no mercado interno a tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nas mesmas alíquotas diferenciadas, conforme dispõe o art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000.

6. Destaca que a intenção do legislador é de concentrar a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre tais produtos de forma “concentrada” ou “monofásica” no importador ou fabricante, que é onerado com uma alíquota diferenciada sobre o seu faturamento, repassando em seu preço o ônus das aludidas contribuições aos seus clientes que atuam no ramo atacadista, varejista ou, ainda, que sejam consumidor final, e, como consequência, estes tributam sua receita a alíquota 0 (zero), conforme determina o art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000.

7. Acrescenta que a técnica de tributação criada para o importador, acima descrita, encontra-se em perfeita consonância com o objetivo do legislador, para a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo, uma vez que do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devido sobre seu faturamento é descontado o valor pago anteriormente no momento do desembaraço aduaneiro.

[...]

Fundamentos

12. Preliminarmente, cabe esclarecer que a tributação com base em alíquotas diferenciadas consiste em concentrar a tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação de determinados produtos e permitir às demais empresas do processo (distribuidores, comerciantes atacadistas e varejistas) o não pagamento dessas contribuições pela redução a zero de suas alíquotas. Esse sistema, chamado de concentrado ou monofásico, não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa das contribuições, podendo abranger contribuintes de ambos os regimes. As alíquotas diferenciadas, todavia, não se alteram em decorrência dos regimes (apuração cumulativa ou não cumulativa) a que estão submetidos os contribuintes, sendo a única alteração referente à possibilidade ou não de desconto de créditos.

13. Os produtos aludidos pela interessada — de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal — estão sujeitos à tributação concentrada, também denominada monofásica, conforme se extrai da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000:

[...]

14. Como se verifica, a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas brutas decorrentes das vendas desses produtos está concentrada nos fabricantes e importadores (art. 1º), submetidas às alíquotas de 2,2% (Contribuição para o PIS/Pasep) e 10,3% (Cofins), [...] enquanto as receitas de vendas dos comerciantes atacadistas, entre outros, foram desoneradas pela aplicação de alíquota zero (art. 2º).

15. Quanto à importação dos produtos supracitados, a consulente estará inegavelmente sujeita às alíquotas de [...] de Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação) e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação), respectivamente, conforme se extrai da Lei nº 10.865, de 2004, a seguir:

[...]

16. Observe-se que, com a edição da Medida Provisória nº 668, de 30 de janeiro de 2015 [convertida na Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015], as alíquotas previstas no § 2º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, foram elevadas para 3,52% (três inteiros e cinquenta e dois centésimos por cento) e 16,48% (dezesseis inteiros e quarenta e oito centésimos por cento), respectivamente.

17. Dispõe o **caput** do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

[...]

18. A referência aos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no **caput** do art. 15 visa identificar as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de

apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. São estas que têm direito ao desconto de créditos relativos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. [...]

19. As disposições contidas no art. 17 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, não podem ser dissociadas das regras estabelecidas no art. 15 da mesma Lei. Trata o mencionado art. 17 de casos especiais que, por didatismo, estão colocados em dispositivo à parte. Neste sentido, veja-se o que dispõe o § 8º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

[...]

20. Dessa forma, a interpretação sistemática da legislação leva à conclusão de que, para ter direito ao desconto de créditos, é condição **sine qua non** que a pessoa jurídica importadora esteja sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Tal condição vale inclusive para as hipóteses elencadas no citado art. 17. E assim deve ser, pois os créditos apurados em função do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação objetivam ser descontados de débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no mercado interno. Para que possa ocorrer desconto de créditos é necessário que a pessoa jurídica esteja sujeita ao regime de apuração não cumulativa das contribuições. [...]

21. Resta tratar do questionamento referente às alíquotas incidentes sobre as receitas auferidas quando da revenda no mercado interno dos produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal previamente importados. Neste sentido, é muito clara a redação do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000 (já transcrita retro), que determina a aplicação das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de 2,2% e 10,3%, respectivamente, nas vendas no mercado interno dos produtos que foram previamente importados pela pessoa jurídica. Isto independentemente de essa pessoa jurídica estar submetida ao regime de apuração cumulativa ou não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

[...]

23. Por fim, cabe ressaltar que foi editada a Medida Provisória nº 609, de 8 de março de 2013, convertida na Lei nº 12.893, de 9 de julho de 2013, cujo objetivo foi reduzir a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de produtos que compõem a cesta básica (entre outras providências), mediante alteração do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

24. Entre os produtos que passaram a ser beneficiados se encontram os sabões de toucador classificados no código **3401.11.90 Ex 01 da Tipi**, e os produtos para higiene bucal ou dentária classificados na posição **33.06 da Tipi**, que fazem parte do conjunto de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 96.03.21.00, discutidos nessa Solução de Consulta.

25. Portanto, inobstante tudo o exposto, **em relação apenas aos produtos classificados nos códigos 3401.11.90 Ex 01 da Tipi e 33.06 da Tipi**, estão reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de tais produtos.

Conclusão

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

- a) a pessoa jurídica, sujeita ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando promover a importação, diretamente ou por conta e ordem, de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados na Tipi nas posições 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.20.10, 9603.21.00 e 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, configura-se como contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, com incidência das alíquotas de 3,52% e 16,48%, respectivamente, sobre o valor aduaneiro definido pelo art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004;
- b) a pessoa jurídica estará sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às alíquotas concentradas de 2,2% e 10,3%, respectivamente, sobre a posterior receita bruta de venda de tais produtos por ela importados, bem como sobre a receita de revenda de qualquer dos produtos listados no art. 1º, inciso I, alínea “b” da Lei nº 10.147, de 2000;
- c) [...]
- d) por força das alterações promovidas pela Lei nº 12.893, de 2013, no art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, **em relação apenas aos produtos classificados nos códigos 3401.11.90 Ex 01 da Tipi e 33.06 da Tipi**, estão reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a importação de tais produtos.

Conclusão

19. Diante do exposto, em síntese elucidativa, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que:

- a) na importação por conta e ordem de terceiros, o adquirente (encomendante) sujeita-se à tributação concentrada prevista no art. 1º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.147, de 2000;
- b) na importação direta, o importador está sujeito à tributação concentrada de que trata o art. 1º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.147, de 2000, ao passo que ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda promovida pelo respectivo adquirente das mercadorias em questão, desde que observado o disposto no art. 2º do mesmo diploma legal;

c) como a importação por encomenda tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação por conta própria, segue-se que o encomendado está sujeito à tributação concentrada de que cuida o art. 1º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.147, de 2000, ao tempo que o encomendante das mercadorias em apreço pode revendê-las sob alíquota zero, nos termos do art. 2º dessa lei;

d) na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime não cumulativo de apuração, a pessoa jurídica importadora pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre a receita bruta decorrente de suas vendas, créditos calculados em relação à importação de produtos indicados no art. 1º, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 10.147, de 2000, na forma da legislação e dos atos acima colacionados.

20. Encaminhe-se para procedimento próprio.

(datado e assinado digitalmente)
ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

21. De acordo. Forte no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, declaro a vinculação deste decisório com as Soluções de Consulta Cosit nº 108, de 6 de maio de 2015; 102, de 30 de junho de 2016; 79, de 24 de janeiro de 2017; 90, de 25 de janeiro de 2017, e 201, de 7 de abril de 2017, que passam a fazer parte integrante e inseparável deste ato, como se nele estivessem expressamente reproduzidas.

22. Publique-se. Intime-se.

(datado e assinado digitalmente)
FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação