



---

## Solução de Consulta nº 191 - Cosit

**Data** 10 de junho de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**Assunto: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS.  
IMUNIDADE. ADQUIRENTE**

Nas operações de importação realizadas por conta e ordem de terceiros, a pessoa jurídica de direito privado que opere por conta e ordem não pode efetuar importação de bens com imunidade tributária prevista no artigo 150, IV, “c”, da Constituição Federal, tendo em vista que a imunidade tributária subjetiva é aplicável a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não como contribuinte de fato, sendo irrelevante a repercussão econômica do tributo envolvido. Na ausência de previsão normativa, não é possível a utilização de benefício fiscal próprio do adquirente de mercadoria importada por empresa que atue por sua conta e ordem.

**Dispositivos Legais:** art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal; art. 80, I da MP nº 2.135-58, de 2001; arts. 31, I e 32, parágrafo único, III, “c” do Decreto-lei nº 37, de 1966 (com redações dadas, respectivamente, pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988 e pela Lei nº 11.281, de 2006); Instrução Normativa RFB 1.861, de 2018.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**INEFICÁCIA PARCIAL.** É ineficaz a parte da consulta que verse sobre questão eminentemente procedimental, por não dizer respeito à interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela RFB.

**Dispositivos Legais:** art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

## Relatório

A interessada, pessoa jurídica de direito privado acima qualificada, que atua como comissária de despacho, estando devidamente representada, formula consulta acerca de

imunidade de que é portador o adquirente da mercadoria importada em operação de importação por conta e ordem de terceiros.

2. Da descrição dos fatos contidos na consulta, extrai-se a seguinte informação (grifos originais):

*“vem respeitosamente CONSULTAR acerca de **IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO**, sendo este terceiro, **PORTADOR DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**, que lhe confere a "alínea c), o Inciso VI do Artigo 150 da Constituição Federal", empresa adquirente – comprovadamente **CERTIFICADA** nos rigores da lei.*

*Nosso interesse também tem o objetivo social de contribuir com o desenvolvimento do setor da saúde e da assistência social, intermediando o processo de importação, através de importação por conta e ordem, eliminando a onerosa cadeia intermediária existente na compra de produtos nacionalizados, possibilitando que estes setores foquem em suas finalidades essenciais.*

*Introdução e considerações para a consulta*

*A intermediação do processo de importação é uma atividade criada e regulamentada pela Receita Federal. A fim de disciplinar esta prestação de serviços de importação, a SRF editou as Instruções Normativas n.º 225 e a n.º 247, ambas de 2002, que estabeleceram requisitos e condições para operações de importação procedidas por conta e ordem de terceiros.*

*Porém, em nenhuma delas ou outra legislação substituta ou complementar encontramos previsão para importação por conta e ordem de terceiro, sendo este terceiro, portador de imunidade tributária.*

*No entanto, entendemos que o objetivo da criação da importação por conta e ordem sempre foi a regulamentação e consequente profissionalização da atividade, e não a oneração da importação, uma vez que, se o mesmo fizesse a importação por conta própria, esta seria - como já é, imune de tributos.*

*Desta forma entendemos que, se o adquirente — mandatário e importador de fato - é comprovadamente portador de imunidade tributária, a importação por sua conta e ordem também o será, mesmo que o prestador de serviço — importador -, não o seja.*

*Entendemos que, os tributos devidos pelo importador são aqueles gerados por sua PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, através da emissão de sua nota fiscal de serviços, e não pelo registro da declaração de importação (DI) em seu nome.*

3. Ao final, a interessada formula os questionamentos abaixo:

*1) Em face da tese apresentada, é legítimo constatar que o importador terá isenção de impostos, visto que o adquirente da mercadoria é imune?*

*2) Quais os procedimentos que deverão ser adotados em um processo com este teor?*

4. É o relatório.

## Fundamentos

5. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a presente consulta deve ser solucionada. Cabe, contudo, recordar que a protocolização de consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte ou autolancado, antes ou depois de sua apresentação, nem para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco convalida informações fornecidas pelo consulente, a teor do disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e dos arts. 11 e 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013.

6. Cumpre salientar que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária, partindo da premissa de que há conformidade entre a narrativa e a realidade dos fatos. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações ou ações procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a solução de consulta.

7. Assim, parte-se da premissa de que a adquirente faz jus à imunidade tributária, nos termos do que afirma a consulente.

### **Resposta ao questionamento 1**

8. A imunidade, como largamente sedimentada, é forma de supressão que tem assento constitucional. Trata-se de limitação constitucional ao poder de tributar, representando verdadeira delimitação negativa da competência tributária.

9. O objeto de questionamento é saber se a consulente, na qualidade de importadora por conta e ordem de terceiro, pode promover operação de importação com a imunidade de impostos prevista no artigo 150, VI, “c” da CF<sup>1</sup>, cujo beneficiário é a pessoa jurídica adquirente.

10. De início, cabe a análise da legislação que regula a matéria, sendo importante ressaltar que o tratamento das importações quando realizadas por intermédio de terceiros sempre foi uma preocupação substancial da legislação aduaneira.

11. Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecer os requisitos e condições para atuação da pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro, nos termos do artigo 80 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Neste sentido, a matéria encontra-se atualmente disciplinada na IN RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018, que revogou a IN SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002.

---

<sup>1</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

VI - instituir impostos sobre:(Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. (grifos acrescidos)

(...)

12. A importação por conta e ordem de terceiro está conceituada no artigo 2º da IN RFB nº 1.861, de 2018, sendo aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de mercadoria estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa jurídica. Trata-se da prestação de serviço de despacho aduaneiro de importação, com base em contrato previamente firmado, podendo ainda compreender outros serviços relacionados à operação de importação, como cotação de preços, intermediação comercial e pagamento ao fornecedor estrangeiro, conforme definido no artigo 2º, parágrafo 2º, da IN.

13. Note-se que nesta modalidade de operação o importador por conta e ordem é legalmente considerado o contribuinte de direito, pois é ele quem promove, em seu nome, o despacho aduaneiro, fato imponible previsto na lei, registra a correspondente Declaração de Importação (DI), além de ser o detentor da obrigação de efetivo recolhimento dos tributos perante a Administração. Destaque-se o disposto no artigo 31 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966:

*Art.31 – É contribuinte do imposto:*

*I – o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional; (grifado)*

*[...]*

14. A pessoa jurídica adquirente, por sua vez, é o contribuinte de fato, detentor da propriedade das mercadorias objeto da operação de compra e venda internacional, que realiza por meio da utilização de recursos próprios e mediante a contratação dos serviços do importador por conta e ordem.

15. Esta distinção entre contribuinte de fato e de direito é de fundamental importância na análise da imunidade tributária de caráter subjetivo prevista no artigo 150, VI, 'c', da Constituição Federal, uma vez que tais imunidades são aplicáveis somente quando o ente imune estiver na posição de contribuinte de direito, não importando a discussão acerca da repercussão econômica do tributo. Trata-se de tese de Repercussão Geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (Tema 342):

*A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido (Tese definida no RE 608.872, relator Ministro Dias Toffoli, 23-2-2017, DJE 219 de 27-9-2017)*

16. Ademais, na ausência de previsão normativa, não é possível a utilização de outros benefícios fiscais próprios do adquirente de mercadoria importada por empresa privada que atue por sua conta e ordem. Este é o entendimento adotado na Solução de Consulta Cosit nº 418, de 11 de setembro de 2017, cujos fundamentos estão a seguir reproduzidos:

*Reprodução parcial da Solução de Consulta Cosit nº 418, de 11 de setembro de 2017:*

*(...)*

17. *Da leitura do art. 140 do Regulamento Aduaneiro depreende-se que a isenção dos tributos acima consignados aplicar-se-á às autarquias se os bens importados se enquadrarem na condição de bens de consumo direta e estritamente relacionados com a atividade da beneficiária e desde que necessários a complementar a oferta do similar nacional.*

18. *Do confronto entre tais condições e a operação empreendida pela Consulente depreende-se, pelas informações prestadas, não haver exata correlação entre o papel por ela importado para confecção de jogos de loteria à isenção em tela, na medida em que, ainda que enquadráveis na condição de bens de consumo, não há elementos que comprovem que a importação empreendida se tenha dado para complementar a insuficiência da oferta deste mesmo produto no mercado doméstico.*

19. *Saliente-se, outrossim, que ainda que comprovada esta última condicionante, a isenção em tela não poderia ser estendida a Consulente, na medida em que **não há previsão na regulamentação atual para o gozo de benefício fiscal por parte da entidade privada que atue por conta e ordem, seja dos próprios entes federados, seja das autarquias a eles vinculadas**, tal qual se depreende da leitura dos artigos do Regulamento Aduaneiro acima consignado.*

(...)

#### *Conclusão*

23. *Com base em todo o exposto, responde-se às perquirições empreendidas pela consulente da seguinte maneira:*

*a) Por observância do disposto nas Leis nº 8.032, de 1991, e nº 10.865, de 2003, as importações realizadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, são isentas dos impostos de importação, do imposto sobre produtos industrializados, da Contribuição para o PIS/Pasep – Importação e Cofins – Importação, desde que observados os termos, limites e condições estabelecidos no Regulamento Aduaneiro. **A pessoa jurídica de direito privado que opere por conta e ordem de qualquer dos entes acima citados não pode efetuar importação de bens com isenção de tributos incidentes na respectiva operação, tendo em vista a ausência de previsão normativa que preveja, expressamente, a exclusão do crédito tributário na hipótese em questão; e***

*b) Não há como se considerar bilhetes de loteria como títulos públicos para fins de benefícios tributários por absoluta falta de previsão legal. (grifado)*

17. Isto posto, no caso da importação por conta e ordem de terceiros, a pessoa jurídica que opera por conta e ordem não pode gozar da imunidade prevista no artigo 150, VI, da Constituição Federal, própria da empresa adquirente, tendo em vista que a imunidade subjetiva é aplicável apenas aos beneficiários na posição de contribuinte de direito. Além disso, na ausência de previsão normativa, não é possível a utilização de benefício fiscal próprio do adquirente de mercadoria importada por empresa que atue por sua conta e ordem.

**Resposta ao questionamento 2**

18. Quanto ao questionamento acerca de quais procedimentos deverão ser adotados em um processo com este teor, é oportuno frisar que, nos termos do art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, o processo de consulta destina-se unicamente a dirimir dúvidas do sujeito passivo sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária e aduaneira federal, fugindo ao seu escopo responder a dúvidas de caráter procedimental. Entretanto, tal questão poderá ser apresentada ao serviço de atendimento pessoal posto à disposição dos contribuintes pela RFB, em suas unidades.

**Conclusão**

19. Por todo o exposto, conclui-se:

a) A pessoa jurídica que opera por conta e ordem de terceiros não pode gozar de imunidade tributária subjetiva prevista no artigo 150, VI, da Constituição Federal, uma vez que a imunidade subjetiva é aplicável apenas aos seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não de fato. Na ausência de previsão normativa, não é possível a utilização de benefício fiscal próprio do adquirente de mercadoria importada por empresa que atue por sua conta e ordem.

b) É ineficaz a parte da consulta que verse sobre questão eminentemente procedimental, por não dizer respeito à interpretação da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela RFB.

À consideração da coordenadora da Copen.

Assinado digitalmente  
**HUGO TEIXEIRA BRAGA**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinado digitalmente  
**MIRZA MENDES REIS**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da Copen

**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  
**FERNANDO MOMBELLI**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit