



Solução de Consulta nº 152 - Cosit

Data 21 de dezembro de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

DESPACHO ADUANEIRO. SISCOMEX. OPERAÇÃO NÃO CARACTERIZADA COMO COMPRA E VENDA INTERNACIONAL. INEXIGIBILIDADE DA FATURA COMERCIAL PARA INSTRUÇÃO DA DI. INTERNAÇÃO DE MERCADORIA ESTRANGEIRA. PROPRIETÁRIO ESTRANGEIRO QUE MANTÉM A TITULARIDADE DO BEM A SER NACIONALIZADO. INADEQUAÇÃO ÀS SISTEMÁTICAS DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO E DE IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA.

O despacho aduaneiro de bens cuja importação não esteja atrelada a compra e venda internacional não necessita ser instruído com fatura comercial, a teor do art. 18, § 2º, inciso II, alínea “a”, da IN SRF nº 680, de 2.10.2006;

A inexistência de transferência da propriedade dos bens importados, configurada pela manutenção de sua titularidade após a nacionalização, impede a aplicação das sistemáticas de importação por conta e ordem de terceiro e importação por encomenda, as quais pressupõem, respectivamente, as figuras do adquirente e do encomendante.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 80; IN SRF nº 680, de 2006, art. 18, § 2º, inciso II, alínea “a”; IN RFB nº 1.861, de 2018, arts. 2º e 3º.

Assunto: Normas de Administração Tributária

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz o questionamento que versa sobre fatos disciplinados em disposição literal de lei ou que estejam definidos como crime ou contravenção.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, incisos VI e VII; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, incisos IX e X.

Relatório

Devidamente qualificada e representada, a peticionária interpõe consulta sobre determinada operação de importação.

2. Informa ser empresa comercial importadora e exportadora, habilitada para a realização de importação na modalidade ilimitada.

3. Atesta ter sido demandada por pessoa jurídica estrangeira da área de tecnologia para operacionalizar a importação e distribuição de “gift cards” (cartões-presente) no mercado interno.

4. Esclarece que os cartões-presente são confeccionados em papel, possuindo códigos individualizados e valores expresso em moeda. Os referidos códigos são recobertos por tinta opaca, que deve ser previamente raspada para que seja possível a leitura das informações. A utilização do cartão, entretanto, é ainda condicionada à prévia ativação, o que somente ocorre quando de sua aquisição pelo consumidor final, no próprio estabelecimento de venda. Após sua ativação, os cartões devem ser empregados na compra de utilidades digitais comercializadas pelo emissor, tais como livros, filmes, aplicativos e jogos. Após o esgotamento de seus respectivos créditos, os cartões podem ser descartados.

5. No que toca à forma de importação dos cartões, a consulente afirma pretender importá-los por conta própria, ainda que sob as ordens da emissora estrangeira. Após o desembaraço dos bens, a consulente deverá entregá-los, também por ordem da emissora, às empresas integradoras, as quais responsabilizam-se perante a emissora pelo repasse dos cartões aos varejistas, sem qualquer vínculo com a consulente.

6. Por seu turno, são os varejistas responsáveis pela venda dos cartões ao consumidor final, fato pelo qual se dá a ativação dos créditos.

-
7. Ressalta que, conforme o contrato celebrado com o exportador estrangeiro, emissor dos cartões, a consulente deverá promover a nacionalização e a distribuição (às integradoras) em seu nome.
8. Somente após a nacionalização seria a consulente informada sobre quais integradoras deverão receber os cartões, bem como as respectivas quantidades.
9. Após sua entrega às integradoras, os cartões passam a ser objeto de contrato específico celebrado entre estas e a emissora estrangeira, sendo a obrigação da consulente com esta última considerada adimplida.
10. As despesas incorridas pela consulente para o cumprimento de suas obrigações contratuais são suportadas pela emissora, mediante reembolso.
11. Aduz que os cartões não devem ser considerados mercadorias, uma vez que constituem mero suporte físico para comercialização dos créditos financeiros, não havendo operação de compra e venda entre a consulente e as demais partes envolvidas.
12. Afirma que, mesmo no que tange aos consumidores finais, não seria correto inferir compra e venda de cartões, mas de créditos financeiros.
13. Aduz ser esse o motivo de a emissora dos cartões emitir apenas uma fatura pro forma, não representativa de compra e venda internacional, sendo assim desnecessária a emissão de fatura comercial, conforme o art. 18, §2º, alínea “a”, da Instrução Normativa SRF nº 680, de 2006, inexistindo, de igual modo, cobertura cambial.
14. Refere os preceitos normativos aplicáveis à importação por conta e ordem de terceiros, bem assim os pertinentes à importação por encomenda, concluído não ser a operação em tela enquadrável em nenhuma dessas hipóteses.
15. Arremata declarando o entendimento de que, diante dos elementos presentes na operação descrita, a consulente deve ser tida como importadora e distribuidora dos cartões presente.
16. Por derradeiro, resume a consulta por intermédio dos seguintes questionamentos:

1) Conforme estabelece alínea “a”, II, do §2º do art. 18 da Instrução Normativa SRF 680/2006, não será exigida a apresentação da fatura comercial nas operações de importação que não correspondam a uma venda internacional de mercadoria, razão pela qual questiona-se:

No caso em tela, em que não há a comercialização dos cartões-presente, é correto o entendimento de que a operação não corresponde a uma venda internacional de mercadorias, razão pela qual não será exigida a apresentação da respectiva fatura comercial para instrução da Declaração de Importação, conforme interpretação da legislação acima citada?

2) Conforme estabelecem os artigos 2º e 3º da IN RFB 1.861/2018, as importações indiretas se caracterizam pela prévia existência de relação jurídica ou comercial entre a importadora e outra pessoa jurídica domiciliada no Brasil, a quem se destinarão as mercadorias a serem importadas, razão pela qual questiona-se:

*No caso em tela, em que **não** há qualquer relação jurídico contratual ou comercial prévia entre a importadora [...] e qualquer das demais partes domiciliadas no Brasil, é correto o entendimento de que não há enquadramento em nenhuma das hipóteses de importação indireta, razão pela qual não se aplicam ao caso as regulamentações específicas destas modalidades de importação (conta e ordem e encomenda), conforme interpretação da legislação acima citada?*

3) Conforme estabelece o art. 23, V do Decreto Lei nº 1.455/1976 considera-se dano ao Erário, passível de punição com a pena de perdimento das mercadorias, as infrações relativas à ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, razão pela qual questiona-se:

No caso em tela, em que a importação será formalizada por meio do registro de Declaração de Importação a ser realizada na modalidade por conta própria, figurando como Exportador a empresa estrangeira emissora dos cartões-presente e como Importadora a [...], que efetuará o pagamento dos custos tributários e logísticos da importação mediante aporte de recursos financeiros próprios e disponíveis, e que distribuirá os cartões-presente à empresas Integradoras por comando exclusivo da empresa exportadora, está correto o entendimento de que não se configura hipótese de dano ao Erário e por consequência que a operação não representa infração relativa à ocultação o sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, conforme interpretação da legislação acima citada?

17. É o relatório.

Fundamentos

18. Inicialmente, cabe salientar que a consulta fiscal, disciplinada nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6.03.1972, arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996, arts. 88 a 103 do Decreto nº 7.574, de 29.09.2011, e na IN RFB nº 1.396, de 16.09.2013, destina-se a conferir interpretação uniforme e vinculante, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, a dispositivos da legislação tributária e aduaneira que tenham sido objeto de questionamento por parte daqueles autorizados à sua formulação.

19. Desse modo, a consulta fiscal não se presta à ratificação ou à comprovação de fatos alegados pelo consulente, sendo as informações apresentadas pelos interessados tomadas apenas como hipóteses relativas à aplicação das normas incidentes.

20. No que toca à análise da eficácia da consulta, esta não se limita à verificação de elementos subjetivos, já que do elenco constante do art. 18 da IN RFB nº 1396, de 2013, figuram situações que demandam a análise própria dos questionamentos, objetivamente considerados. Por esse motivo, será apontada, quando for o caso, a ocorrência de ineficácia total ou parcial, a vinculação da resposta a solução de consulta prévia, ou o caráter vinculante da nova solução.

21. Após esses esclarecimentos, cabe explicitar os dispositivos da legislação, pertinentes ao tema proposto.

Importação por Conta e Ordem de Terceiro e Importação por Encomenda

22. Observa-se, de início, que as regras concernentes à importação por conta e ordem de terceiro e à importação por encomenda derivam da autorização contida no art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001:

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014)

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

A Lei n.º 10.637, de 30.12.2002, determina, ademais, a presunção de importação por conta e ordem, nos seguintes termos:

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001

23. Nessa linha, a Instrução Normativa RFB n.º 1.861, de 27.12.2018, assim define a 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.

24. Por seu turno, a importação por encomenda encontra-se descrita no art. 3º do mesmo ato normativo infralegal:

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 Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda.

(...)

25. Verifica-se, dessarte, que a importação por conta e ordem consiste fundamentalmente na prestação de serviço de despacho aduaneiro, serviço este contratado pelo adquirente da mercadoria estrangeira, ao passo que na importação por encomenda o despacho aduaneiro é realizado pelo próprio adquirente, o qual, em seguida ao despacho, venderá a mercadoria importada a encomendante previamente determinado.

26. Em ambas as modalidades acima especificadas, o importador responsável pela promoção do despacho deverá apresentar cópia do contrato antecipadamente firmado, seja com o adquirente, no caso do importador por conta e ordem, seja com o encomendante, na hipótese de importação por encomenda (art. 5º, inciso II, da IN RFB nº 1.861, de 2018).

27. É também necessário que o importador informe na Declaração de Importação o CNPJ do adquirente ou do encomendante, nas hipóteses correspondentes (art. 5º, inciso I, da IN RFB nº 1.861, de 2018).

28. Cabe aqui mencionar igualmente a Portaria Coana nº 6, de 25.01.2019, que especifica regras para a vinculação e prestação de informações relacionadas às importações por conta e ordem e por encomenda.

29. Assim sendo, a portaria em tela exige que o importador por conta e ordem e o adquirente por conta e ordem, assim como o importador por encomenda e o encomendante, estejam, previamente ao registro da declaração de importação, devidamente habilitados no Sistema de Comércio Exterior – Siscomex (art. 2º da Portaria Coana nº 6, de 2019).

30. Observa-se ainda que o adquirente e o encomendante devem efetuar procedimentos diretamente no Portal Único do Comércio Exterior – Pucomex, especialmente no que tange à vinculação do contrato à operação de importação (arts. 3º e 5º da Portaria Coana nº 6, de 2019), sendo necessário haver adequação entre o prazo de vigência do contrato respectivo e a data de registro da DI (art. 5º, § 2º da Portaria Coana nº 6, de 2018). Salienta-se também o fato de que o número de inscrição no CNPJ relativo ao importador por conta e ordem deverá ser informado no Pucomex pelo importador por conta e ordem (art. 4º, § 1º).

Importação por Pessoa Jurídica Domiciliada no Exterior

31. Noutra vertente, pode ocorrer também que pessoa jurídica domiciliada no exterior assumam a condição própria de importador habilitado no Siscomex, vindo a indicar pessoa física como responsável por sua atuação naquele sistema integrado. Nesse contexto, a pessoa jurídica será tratada como “entidade não personificada”, conforme a Portaria Coana nº 123, de 17.12.2015::

Art. 2º O disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.603, de 2015, e nesta Portaria aplica-se também às entidades não personificadas que estejam inscritas no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.470, de 30 de maio de 2014.

§ 1º Para fins de Habilitação no Siscomex, considera-se entidade não personificada:

I - Sociedade em Conta de Participação;

II - Grupo de Sociedades;

III - Empresa Domiciliada no Exterior;

IV - Serviço Notarial e Registral (Cartório);

V - Condomínio Edilício;

VI - Fundação ou Associação Domiciliada no Exterior;

VII - Empresa Individual Imobiliária;

VIII - Produtor Rural (Pessoa Física); e

IX - Representação Diplomática Estrangeira.

§ 2º Poderá ser habilitada como responsável no Siscomex por entidade não personificada a pessoa física com a qualificação indicada na tabela do Anexo V da Instrução Normativa RFB nº 1.470, de 2014.

§ 3º As entidades não personificadas poderão ser habilitadas em quaisquer das modalidades previstas no inciso I do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.603, de 2015, conforme o resultado das análises preliminar e fiscal previstas nos arts. 4º e 6º da mesma Instrução Normativa, quando aplicáveis.

§ 4º Para fins do disposto no § 2º do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.603, de 2015, os documentos a serem apresentados pelas entidades não personificadas são aqueles que constam no Anexo VII da Instrução Normativa RFB nº 1.470, de 2014.

32. Como se observa, a inscrição no CNPJ é condição para que as pessoas jurídicas domiciliadas no exterior possam ser identificadas como adquirentes, encomendantes ou importadoras, perante o Siscomex.

Análise do Primeiro e Segundo Questionamentos

33. Isto posto, passa-se à análise dos questionamentos propostos pela consulente.

34. A primeira dúvida diz respeito à inexigibilidade de fatura comercial para instruir a DI sempre que a importação não corresponda a uma venda internacional de mercadoria, em conformidade com o art. 18, § 2º, inciso II, alínea “a”, da IN SRF nº 608, de 2.10.2006.

35. No caso em tela, a operação descrita pela interessada consiste na internação de bens a serem submetidos a armazenamento, transporte e entrega, após sua nacionalização, em estreita obediência às regras antecipadamente determinadas pelo titular originário, domiciliado no exterior, para o qual a consulente prestará os serviços de despacho aduaneiro e os subsequentes estabelecidos em contrato.

36. No caso, portanto, não há falar em alienação ou transferência de propriedade dos bens em tela para a consulente, já que esta não tem direito a seu uso, fruição ou disposição, sendo obrigada a dar-lhes o destino que a contratante estrangeira determinar.

37. Desse modo, na hipótese descrita, resta não caracterizada a venda internacional e, por conseguinte, tem-se a consulente por desobrigada a instruir a Declaração de Importação com cópia da fatura comercial, na forma explicitada pelo dispositivo já citado da IN SRF nº 608, de 2006.

38. A pergunta seguinte versa sobre a possibilidade de caracterização da operação em tela como importação por conta e ordem ou importação por encomenda.

39. Consoante já explicitado na resposta ao questionamento anterior, na operação descrita não ocorre transferência de titularidade dos bens, sendo assim incabível identificar-se a pessoa jurídica estrangeira como adquirente ou encomendante para fins de aplicação da legislação própria à importação por conta e ordem de terceiros e à importação por encomenda.

Ineficácia Parcial

40. O terceiro e final questionamento foi contextualizado mediante referência ao disposto no art. 23, V do Decreto Lei nº 1.455, de 7.04.1976, pretendendo a interessada afastar a possibilidade de que a importação dos bens na modalidade por conta própria, pela qual a consulente figuraria simplesmente como importadora e a titular estrangeira dos bens como exportadora para o Brasil, possa vir a ser considerada como passível de enquadramento na definição de dano ao Erário constante do dispositivo em tela. Vale, aqui, a transcrição do dispositivo legal citado:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

41. Pela leitura do texto legal, o Dano ao Erário configura-se também pela ocultação do real responsável pela operação, isto é, a tipificação da infração não se limita a situações que caracterizem compra e venda.

42. Lado outro, não cabe consulta fiscal sobre fato definido em disposição literal de lei, conforme determina o art. 52 do Decreto nº 70.235, de 06.03.1972::

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada: (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

(...)

VI - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

(...)

43. Regra idêntica é trazida pelo art. 18, inciso IX, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16.09.2013:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

(...)

44. Paralelamente, é forçoso reconhecer que o art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, presume a ocorrência de fraude ou simulação, o que, no caso de despacho aduaneiro, concretiza-se mediante falsidade ideológica, tipo descrito no art. 299 do Código Penal Brasileiro:

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante:

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, de quinhentos mil réis a cinco contos de réis, se o documento é particular. (Vide Lei nº 7.209, de 1984)

45. Tal constatação atrai, por sua vez, o disposto no art. 52, incisos VI e VII, do Decreto nº 70.235, de 1972, e no art. 18, inciso X, da IN RFB nº 1.396, de 2013:

Decreto nº 70.235, de 1972

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada: (Vide Lei nº 9.430, de 1996)

(...)

VII - quando o fato for definido como crime ou contravenção penal;

(...)

IN RFB nº 1.396, de 2013

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

X - quando o fato estiver definido como crime ou contravenção penal;

(...)

46. Por conseguinte, no que toca ao terceiro questionamento, deve a consulta ser considerada ineficaz.

Conclusão

47. Responde-se à consulta nos seguintes termos:

47.1 O despacho aduaneiro de bens cuja importação não esteja atrelada a compra e venda internacional não necessita ser instruído com fatura comercial, a teor do art. 18, § 2º, inciso II, alínea “a”, da IN SRF nº 680, de 2006;

47.2 A inexistência de transferência de titularidade dos bens importados, configurada pelo mero interesse do proprietário estrangeiro em sua nacionalização, impede a aplicação das sistemáticas de importação por conta e ordem de terceiro e importação por encomenda, as quais pressupõem, respectivamente, as figuras do adquirente e do encomendante;

47.3 Questionamento que versa sobre fatos disciplinados em disposição literal de lei ou que estejam definidos como crime ou contravenção deve ser declarado ineficaz, a teor do art. 52, incisos VI e VII, do Decreto nº 70.235, de 1972, e do art. 18, incisos IX e X, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

48. Encaminhe-se para procedimento próprio.

Assinado digitalmente

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenadora da Cotin

Ordem de Intimação

Aprovo a presente Solução de Consulta e declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta n.º 11 - Cosit, de 4 de março de 2020, consoante o art. 22 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Publique-se, nos termos do art. 27 do ato normativo já referido, e dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit