



Solução de Consulta nº 223 - Cosit

Data 23 de dezembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. BENEFÍCIOS FISCAIS PRÓPRIOS DO ADQUIRENTE. FRUIÇÃO PELO IMPORTADOR. IMPOSSIBILIDADE

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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 191-COSIT, DE 10 DE JUNHO DE 2019.

Os benefícios fiscais concernentes ao II, ao IPI-Vinculado, ao PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação incidentes na importação de bens destinados a reparo, revisão ou manutenção de aeronaves aplicam-se apenas nas operações em que o importador de fato for o próprio possuidor ou proprietário das aeronaves, ou oficina credenciada, por ele previamente contratada, para a prestação dos referidos serviços, estando afastada, por falta de previsão normativa, a possibilidade de sua utilização em qualquer modalidade indireta de importação, a exemplo das operações realizadas por conta e ordem.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.032, de 1990, arts. 2º e 3º; Decreto nº 6.759, de 2009, arts. 104, 241 e 254; Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, §12, VII; Decreto nº 5.171, de 2004, art. 4º, §§ 3º e 4º; Instrução Normativa RFB 1.861, de 2018.

Relatório

A pessoa jurídica de direito privado acima identificada, atuante no transporte aéreo não regular (táxi aéreo), no atendimento aeroportuário, bem como na prestação de serviços de manutenção de aeronaves próprias e de terceiros, na comercialização de aeronaves, na exportação e importação de equipamentos aeronáuticos, dentre outros, formula consulta a esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil tendo por objeto a

prestação do serviço de importação na modalidade por conta e ordem de terceiros, de que trata a IN RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018.

2 Diz que, em conformidade como os artigos 2º e 7º da citada Instrução Normativa, irá realizar o despacho aduaneiro de importação dos equipamentos adquiridos por seus clientes de fornecedores localizados no exterior (Adquirentes), emitirá a nota fiscal de entrada de importação e realizará o recolhimento dos tributos porventura devidos na operação, indicados na Declaração de Importação (DI), e débitos direto na conta bancária da importadora no SISCOMEX.

3 Afirma que, nestas condições, é considerada a contribuinte do Imposto de Importação (II), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/PASEP-Importação) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (COFINS-Importação), conforme se verifica da norma dos artigos 104, inciso I, 241, 254, inciso I, todos do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), sendo os Adquirentes responsáveis solidários por tais tributos (artigos 106, inciso III, 255, inciso V do Regulamento aduaneiro).

4 Ressalta que, conforme orientação extraída do próprio site da RFB, na importação por conta e ordem o **importador de fato é a adquirente da mercadoria**, a mandante da importação, sendo de prestação de serviço a relação comercial que se estabelece entre a pessoa jurídica adquirente, e a que atua por sua conta e ordem.

5 Alega que na importação por conta e ordem, eventuais benefícios fiscais aplicáveis aos Adquirentes, deveriam também ser aplicáveis aos tributos recolhidos pela Consulente no despacho aduaneiro de importação das mercadorias compradas por conta e ordem daqueles, responsáveis financeiros pela operação. As bases legais dos benefícios seriam informadas na DI, que já mencionará os dados dos Adquirentes, conforme exigência do artigo 5º da IN 1.861, de 2018, garantindo-se a transparência da operação e facilitando a atividade fiscalizatória.

6 Diz que esse entendimento é corroborado pela previsão contida no artigo 18 da Lei nº 10.865, de 2004, que determina que os créditos das contribuições do PIS/COFINS devidos na operação de importação sujeita ao pagamento das referidas contribuições, nos termos previstos nos artigos 15 e 17 do mesmo diploma legal, poderão ser utilizados pelos Adquirentes na modalidade por conta e ordem, para concluir que a norma trata os Adquirentes como os efetivos contribuintes das referidas contribuições na importação.

7 Após informar que as partes, peças e componentes de aeronaves são beneficiados pela isenção do II e do IPI, dependendo da qualidade do importador e da destinação das peças (art. 2º, inciso II, alínea j da Lei nº 8.032, de 1990 e art. 1º, inciso IV da Lei nº 8.042, de 1992; artigos 174 e 245, inciso I do Regulamento Aduaneiro), e que as contribuições ao PIS-Importação e à COFINS-Importação de materiais aeronáuticos são beneficiados com a alíquota zero, também de acordo com a qualidade do importador e destinação dos itens (Lei nº 10.865/2004, art. 8º, § 12, inciso VII; Decreto nº 5.171/2004, artigo 4º, incisos VI e VII, § 3º e 4º), conclui que a modalidade de importação por conta e

ordem somente será interessante a adquirente de componentes aeronáuticos caso referidos benefícios mantenham-se aplicáveis no pagamento dos tributos realizados pelo importador, no caso, a Consulente.

8 Para ratificar o entendimento de que eventuais benefícios fiscais próprios do adquirente podem ser evocados pelo importador nas operações de importação realizadas por conta e ordem, transcreve a ementa da Solução de Consulta nº 125, de 2010, prolatada pela SRRF da 8ª RF, que reconhece ser admissível o gozo pelo importador da alíquota zero do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, na importação efetuada por encomenda ou por conta e ordem de hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, órgão responsável ou executor de campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, desde que estritamente observadas as condições fixadas para essas modalidades de importação na legislação aduaneira e das contribuições sociais em vigor.

9 Ao final, após ressaltar que existem diversas empresas de manutenção aeronáutica, proprietários e operadores de aeronaves, privadas ou de táxi aéreo, que não possuem a estrutura própria necessária para realização do processo de importação e nem a expertise e experiência para compras internacionais, serviços que seriam por ela ofertados, a consulente formula os seguintes questionamentos:

1) Está correto o entendimento da Consulente que, nas importações realizadas pela mesma, na modalidade por conta e ordem, atendidos todos os requisitos previstos na Instrução Normativa nº 1.861, de 2018, os benefícios tributários aplicáveis aos adquirentes dos bens a serem importados podem ser considerados como também aplicáveis no momento do pagamento dos tributos federais devidos no despacho aduaneiro de importação pela Consulente?

2) Ou seja, caso o adquirente das mercadorias importadas por conta e ordem pela Consulente faça jus aos benefícios previstos artigo 2º, inciso II, alínea j da Lei nº 8.032, de 1990 e artigo 1º, inciso IV da Lei nº 8.042, de 1992, c/c artigos 174 e 245, inciso I do Regulamento Aduaneiro, bem como artigo 8º, § 12, inciso VII da Lei nº 10.865, de 2004, c/c artigo 4º, incisos VI e VII, § 3º e 4º do Decreto nº 5.171, de 2004, referidas benesses poderão ser consideradas pela Consulente ao realizar o despacho de importação e recolher os tributos devidos em decorrência da importação por conta e ordem?

Fundamentos

10 Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

11 No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada.

12 Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções.

13 Assim, a consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

14 Nesse arcabouço normativo, admite-se que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, de modo que a presente consulta deve ser apreciada.

15 O ponto focal da presente consulta encontra-se exposto no primeiro questionamento apresentado pela interessada, que indaga se nas importações realizadas pela mesma, na modalidade por conta e ordem, atendidos todos os requisitos previstos na Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018, os benefícios tributários aplicáveis aos adquirentes dos bens a serem importados podem ser considerados como também aplicáveis no momento do pagamento dos tributos federais devidos no despacho aduaneiro de importação por ela realizados.

16 Embora a consulente não manifeste qualquer dúvida acerca das regras a serem observadas para a caracterização da importação por conta e ordem, cabe aqui contextualizar tratar-se de modalidade de importação indireta realizada, portanto, mediante intermediação de terceira pessoa jurídica, onde uma empresa – a adquirente –, interessada em uma determinada mercadoria, **contrata uma prestadora de serviços** – a importadora por conta e ordem – para que esta, utilizando os recursos originários da contratante, providencie, entre outros, o despacho de importação da mercadoria, que será realizado em seu próprio nome (da contratada). É o que dispõe o artigo 2º da N RFB nº 1.861, de 2018, no disciplinamento da matéria:

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.

17 A legislação tributária aduaneira, contemplada no Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, ao tratar dos tributos federais que incidem na importação, assim define o contribuinte:

Imposto de Importação

Art. 104. É contribuinte do imposto (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 31, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

I- o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro;

II- o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente; e

III- o adquirente de mercadoria entrepostada.

IPI Vinculado à Importação

Art.241. É contribuinte do imposto, na importação, o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro.

PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação

Art.254. É contribuinte da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação (Lei nº 10.865, de 2004, art. 5º, caput e parágrafo único):

I- o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de bens estrangeiros no território aduaneiro;

17.1 Nota-se que em relação aos quatro tributos, é considerado contribuinte **aquele que promova a entrada de bens estrangeiros no território aduaneiro**, o que impõe, sem qualquer dúvida, a conclusão de que na **importação por conta e ordem é a pessoa jurídica contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira** adquirida no exterior por outra pessoa jurídica, aquela que, **como importador**, se reveste da condição de contribuinte.

18 Feitas essas considerações, passa-se ao exame da presente consulta, trazendo à lume a Solução de Consulta nº 191-Cosit, de 10 de junho de 2019, que ao analisar hipótese de imunidade tributária de adquirente em operação de importação realizada por sua conta e ordem, assim se posicionou:

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.

.....

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 CF¹, 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.

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 imponível previsto na lei, registra a correspondente Declaração de Importação (DI), além de ser o detentor da obrigação de efetivo

¹ 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)

(...)

recolhimento dos tributos perante à 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. (grifou-se)**

19 A Solução de Consulta nº 191-Cosit, de 10 de junho de 2019, por força do disposto nos artigos 9º e 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante² no âmbito desta RFB, devendo o entendimento nela esposado ser adotados nas soluções posteriores que tenham o mesmo objeto. Portanto, responde-se ao primeiro questionamento da interessada esclarecendo-lhe que, nos termos consignados no parágrafo 17 da precitada solução, **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.**

² IN RFB nº 1.396, de 2013:

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

Art. 22. Existindo Solução de Consulta Cosit ou Solução de Divergência, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada.

Parágrafo único. A Solução de Consulta Vinculada, assim entendida como a que reproduz o entendimento constante de Solução de Consulta Cosit ou de Solução de Divergência, será proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.

19.1 Corroborando o entendimento acima o fato de que, no âmbito da legislação tributária, quando o legislador pretendeu conceder benefício tributário, inclusive em relação às importações por conta e ordem, assim o fez de forma expressa, como se constata, por exemplo, na Lei nº 11.484, de 31 de maio de 2007, que instituiu em Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores – PADIS e o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Equipamentos para TV Digital – PATVD, conforme dispositivos abaixo transcritos:

“Art. 3º. No caso de venda no mercado interno ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, para incorporação ao ativo imobilizado da pessoa jurídica adquirente no mercado interno ou importadora, destinados às atividades de que tratam os incisos I e II do caput do art. 2º, ficam reduzidas a zero as alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

I – da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre a receita da pessoa jurídica vendedora quando a aquisição for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Padis;

II – da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando a importação for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Padis; e

III – do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, incidente na importação ou na saída do estabelecimento industrial ou equiparado quando a importação ou a aquisição no mercado interno for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do Padis.

(...)

§ 4º Para efeitos deste artigo, **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.

(...)”

“Art. 14. No caso de venda no mercado interno ou de importação de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, para incorporação ao ativo imobilizado da pessoa jurídica adquirente no mercado interno ou importadora, destinados à fabricação dos equipamentos de que trata o caput do art. 13 desta Lei, ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas: (Vigência)

I – da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita da pessoa jurídica vendedora quando a aquisição for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do PATVD;

II – da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando a importação for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do PATVD; e

III – do IPI incidente na importação ou na saída do estabelecimento industrial ou equiparado quando a importação ou a aquisição no mercado interno for efetuada por pessoa jurídica beneficiária do PATVD.

(...)

§ 4º Para efeitos deste artigo, **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.” (grifou-se)

19.2 Da mesma forma, a Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, ao tratar da suspensão do IPI na cadeia automotiva, assim dispõe:

Art. 5º Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11, da TIPI, sairão com suspensão do IPI do estabelecimento industrial. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 2002)

§ 1º Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças referidos no **caput** deste artigo, de origem estrangeira, **serão desembaraçados com suspensão do IPI quando importados diretamente, por encomenda ou por conta e ordem do estabelecimento industrial.** (Redação dada pela Lei nº 13755, de 2018)

20 As conclusões da Solução de Consulta nº 191-Cosit, de 2019, aplicam-se, por óbvio, de forma imediata aos benefícios fiscais de natureza subjetiva, concedidos em função única da pessoa do contribuinte. A consulente em seu segundo questionamento indaga de forma específica se os benefícios previstos artigo 2º, inciso II, alínea j da Lei nº 8.032, de 1990 e artigo 1º, inciso IV da Lei nº 8.042, de 1992, c/c artigos 174 e 245, inciso I do Regulamento Aduaneiro, bem como artigo 8º, § 12, inciso VII da Lei nº 10.865, de 2004, c/c artigo 4º, incisos VI e VII, § 3º e 4º do Decreto nº 5.171, de 2004, poderiam ser aplicados nas importações por ela realizadas por conta e ordem de empresas de manutenção aeronáutica, proprietários e operadores de aeronaves, privadas ou de táxi aéreo (adquirentes).

21 Passa-se ao exame dos dispositivos citados pela consulente, ressalvando ter a mesma incorrido em equívoco ao referir-se em sua petição à Lei nº 8.042, de 1992, ao invés de à Lei nº 8.402, de 1992, que será, portanto, aquela aqui examinada. (sem negritos no original)

Lei nº 8.032, de 12 de abril de 1990

Art. 2º As isenções e reduções do Imposto de Importação ficam limitadas, exclusivamente:

I - às importações realizadas:

a) pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal, pelos Territórios, pelos Municípios e pelas respectivas autarquias;

b) pelos partidos políticos e pelas instituições de educação ou de assistência social;

c) pelas Missões Diplomáticas e Repartições Consulares de caráter permanente e pelos respectivos integrantes;

d) pelas representações de organismos internacionais de caráter permanente, inclusive os de âmbito regional, dos quais o Brasil seja membro, e pelos respectivos integrantes;

e) por Instituições Científica, Tecnológica e de Inovação (ICTs), definidas pela Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004; (Redação dada pela Lei nº 13.243, de 2016)

f) por cientistas e pesquisadores, nos termos do § 2º do art. 1º da Lei nº 8.010, de 29 de março de 1990; (Incluído pela Lei nº 10.964, de 2004)

g) por empresas, na execução de projetos de pesquisa, desenvolvimento e inovação, cujos critérios e habilitação serão estabelecidos pelo poder público, na forma de regulamento; (Incluído pela Lei nº 13.243, de 2016)

II - aos casos de:

.....

j) partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de aeronaves e embarcações;

Art. 3º Fica assegurada a isenção ou redução do Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme o caso:

I - nas hipóteses previstas no art. 2º desta lei, desde que satisfeitos os requisitos e condições exigidos para a concessão do benefício análogo relativo ao Imposto de Importação;

Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992

Art. 1º São restabelecidos os seguintes incentivos fiscais:

I - incentivos à exportação decorrentes dos regimes aduaneiros especiais de que trata o art. 78, incisos I a III, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966;

II – manutenção e utilização do crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados relativo aos insumos empregados na industrialização de produtos exportados, de que trata o art. 5º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969;

III - crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre bens de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno e exportados de que trata o art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981;

IV – isenção e redução do Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, a que se refere o art. 2º, incisos I e II, alíneas a à f, h e j, e o art. 3º da Lei nº 8.032, de 12 de abril de 1990;

Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009

Art.136. São concedidas isenções ou reduções do imposto de importação:

II- aos casos de:

i) partes, peças e componentes, destinados ao reparo, revisão e manutenção de aeronaves e de embarcações (Lei nº 8.032, de 1990, art. 2º, inciso II, alínea “j”; e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, inciso IV);

Art.174. A isenção do imposto, na importação de partes, peças e componentes, será reconhecida aos bens destinados a reparo, revisão ou manutenção de aeronaves e de embarcações. (Redação dada pelo Decreto nº 7.044, de 2009).

§1º Para cumprimento do disposto no caput, o importador deverá fazer prova da posse ou propriedade da aeronave ou embarcação.(Incluído pelo Decreto nº 7.044, de 2009).

§2º Na hipótese de a importação ser promovida por oficina especializada em reparo, revisão ou manutenção de aeronaves, esta deverá:(Incluído pelo Decreto nº 7.044, de 2009).

I - apresentar contrato de prestação de serviços, indicando o proprietário ou possuidor da aeronave; e(Incluído pelo Decreto nº 7.044, de 2009).

II - estar homologada pelo órgão competente do Ministério da Defesa.

DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

Art. 245. São isentas do imposto as importações (Lei nº 8.032, de 1990, art. 3º; e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, **caput**, inciso IV): (Redação dada pelo Decreto nº 9.283, de 2018)

I - a que se refere o inciso I e as alíneas “b” a “o” e “q” a “u” do inciso II do art. 136, desde que satisfeitos os requisitos e condições exigidos para a concessão do benefício análogo relativo ao imposto de importação; e (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

Lei nº 10.865, de 30 de abril 2004

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) (Vigência)

.....

§ 12. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições, nas hipóteses de importação de:

VI - aeronaves, classificadas na posição 88.02 da NCM; (Redação dada pela Lei nº 10.925, 2004) (Vigência)

VII – partes, peças, ferramentais, componentes, insumos, fluidos hidráulicos, lubrificantes, tintas, anticorrosivos, equipamentos, serviços e matérias-primas a serem empregados na manutenção, reparo, revisão, conservação, modernização, conversão e industrialização das aeronaves de que trata o inciso VI deste parágrafo, de seus motores, suas partes, peças, componentes, ferramentais e equipamentos;(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

Decreto nº 5.171 de 6 de agosto de 2004.

Art.4º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação nas operações de importação de:

VI - aeronaves, classificadas na posição 88.02 da NCM; e(Redação dada pelo Decreto nº 5.268, de 2004)

VII - partes, peças, ferramentais, componentes, insumos, fluidos hidráulicos, lubrificantes, tintas, anticorrosivos, equipamentos, serviços e matérias-primas a serem

empregados na manutenção, reparo, revisão, conservação, modernização, conversão e montagem das aeronaves de que trata o inciso VI deste artigo, de seus motores, suas partes, peças, componentes, ferramentais e equipamentos. (Vigência)

§ 3º O disposto neste artigo, em relação aos incisos VI e VII do caput, somente será aplicável ao importador que fizer prova da posse ou propriedade da aeronave.(Incluído pelo Decreto nº 5.268, de 2004)

§ 4º Na hipótese do § 3º, caso a importação seja promovida:(Incluído pelo Decreto nº 5.268, de 2004)

I - por oficina especializada em reparo, revisão ou manutenção de aeronaves, esta deverá:(Incluído pelo Decreto nº 5.268, de 2004)

a) apresentar contrato de prestação de serviços, indicando o proprietário ou possuidor da aeronave; e(Incluído pelo Decreto nº 5.268, de 2004)

b) estar homologada pelo órgão competente do Ministério da Defesa;(Incluído pelo Decreto nº 5.268, de 2004)

22 Conforme se constata, a natureza subjetiva dos benefícios fiscais tratados na presente consulta concernentes ao II, ao IPI-Vinculado, ao PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação foi explicitada pelos respectivos decretos regulamentadores, não deixando margem de dúvida de que a sua fruição está condicionada a que **o importador seja o possuidor ou proprietário da aeronave** em que serão empregadas as partes, peças e componentes, destinados ao seu reparo, revisão e manutenção **ou a oficina especializada em reparo, revisão ou manutenção de aeronaves**, por ele previamente contratada, devidamente credenciada pelo órgão competente para a prestação destes serviços. Nos termos de sua petição inicial a consulente, na condição de importadora, não se enquadra em nenhuma das duas hipóteses estabelecidas pelas normas regulamentadoras para o gozo dos tratamentos exonerativos por ela invocados.

23 A esclarecer que, nos termos do art. 32 da IN RFB nº 1.396, de 2013³, a Solução de Consulta nº 125, de 08 de julho de 2010, prolatada pela SRRF da 8ª RF, citada pela consulente, não é dotada de efeito vinculante no âmbito da RFB.

Conclusão

24 Portanto, à luz da literalidade dos regramentos relativos aos benefícios fiscais objeto da consulta em análise, e considerando que a Solução de Consulta nº 191-Cosit, de 2019, a que se vincula parcialmente a presente solução, firmou o entendimento de que **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**, responde-se à consulente que os benefícios fiscais concernentes ao II, ao IPI-Vinculado, ao PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação incidentes na importação de bens destinados a reparo, revisão ou manutenção de aeronaves aplicam-se apenas nas operações em que o importador de fato for o próprio possuidor ou proprietário das aeronaves, ou oficina

³ Art. 32. O disposto nos arts. 9º e 22 aplica-se somente às Soluções de Consulta Cosit e às Soluções de Divergência publicadas a partir da entrada em vigor desta Instrução Normativa.

credenciada, por ele previamente contratada, para a prestação dos referidos serviços, estando afastada, por falta de previsão normativa, a possibilidade de sua utilização em qualquer modalidade indireta de importação, a exemplo das operações realizadas por conta e ordem, nos moldes descritos na inicial.

Assinatura digital

LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

À consideração do Chefe da Disit/SRRF07.

Assinatura digital

KEYNES INES MARINHO ROBERT SUGAYA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotri.

Assinatura digital

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit07

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

Assinatura digital

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotin

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-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 IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

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