



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	65 – COSIT
DATA	21 de março de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA A QUE SE REFERE O ART. 1º DA LEI Nº 10.485, DE 2002. SUJEITO PASSIVO.

Na importação por conta e ordem de terceiro, o importador é a pessoa jurídica contratada pelo adquirente de mercadoria no exterior para promover o despacho aduaneiro de importação, agindo como mero mandatário.

Para fins de incidência da Cofins, a receita bruta do importador será aquela auferida na prestação de serviços ao adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem.

Na importação por conta e ordem, o adquirente da mercadoria no exterior se apresenta como o sujeito passivo da obrigação tributária a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, sendo a receita bruta decorrente da venda dessa mercadoria sujeita à apuração concentrada da Cofins à alíquota de 9,6%.

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA A QUE SE REFERE O ART. 1º DA LEI Nº 10.485, DE 2002. SUJEITO PASSIVO.

Na importação por encomenda, a pessoa jurídica importadora (importador por encomenda) é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para venda a encomendante predeterminado.

O importador por encomenda, sendo proprietário da mercadoria importada, figura como sujeito passivo da obrigação tributária a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, quando da respectiva venda ao encomendante, devendo recolher a Cofins com base na alíquota concentrada de 9,6%.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 49, DE 24 DE MARÇO DE 2021, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 129, DE 14 DE SETEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.485, de 2002, art. 1º; IN RFB nº 1.861, de 2020, arts. 2º e 3º.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA A QUE SE REFERE O ART. 1º DA LEI Nº 10.485, DE 2002. SUJEITO PASSIVO.

Na importação por conta e ordem de terceiro, o importador é a pessoa jurídica contratada pelo adquirente de mercadoria no exterior para promover o despacho aduaneiro de importação, agindo como mero mandatário.

Para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep, a receita bruta do importador será aquela auferida na prestação de serviços ao adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem.

Na importação por conta e ordem, o adquirente da mercadoria no exterior se apresenta como o sujeito passivo da obrigação tributária a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, sendo a receita bruta decorrente da venda dessa mercadoria sujeita à apuração concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep à alíquota de 2%.

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA A QUE SE REFERE O ART. 1º DA LEI Nº 10.485, DE 2002. SUJEITO PASSIVO.

Na importação por encomenda, a pessoa jurídica importadora (importador por encomenda) é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para venda a encomendante predeterminado.

O importador por encomenda, sendo proprietário da mercadoria importada, figura como sujeito passivo da obrigação tributária a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, quando da respectiva venda ao encomendante, devendo recolher a Contribuição para o PIS/Pasep com base na alíquota concentrada de 2%.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 49, DE 24 DE MARÇO DE 2021, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 129, DE 14 DE SETEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.485, de 2002, art. 1º; IN RFB nº 1.861, de 2020, arts. 2º e 3º.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

CONSULTA. INEFICÁCIA.

Deve ser declarada a ineficácia da consulta quando o fato estiver definido em disposição literal de lei, a consulente não for o sujeito passivo da obrigação tributária objeto de questionamento, não houver a indicação dos dispositivos da legislação tributária que ensejaram a dúvida apresentada e quando a consulta tiver por objeto a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 2.058, de 2021, art. 2º, art. 13, II, e art. 27, I, II, IX e XIV.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada dirige-se a esta Secretaria para formular consulta acerca da interpretação da legislação tributária relativa à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas operações de importação que realiza.

2 A consulente informa ser pessoa jurídica de direito privado com atuação no comércio exterior em operações de importação direta, por encomenda e por conta e ordem de terceiro, destacando ter entre os objetos sociais as atividades de:

2.1 comércio atacadista de máquinas, aparelhos equipamentos para uso odonto-médico-hospitalar; partes e peças – 40-64-8-00 (atividade principal);

2.2 comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo – 40-83-4-00 (uma das atividades secundárias).

3 Diz apresentar dúvidas sobre o momento da consumação da obrigação tributária, o sujeito passivo e a base de cálculo do “PIS-substituição e Cofins-substituição”, previstos no art. 1º, *caput*, da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, ao realizar a importação direta, por conta e ordem de terceiro e/ou por encomenda de máquinas, implementos e veículos classificados nos códigos relacionados nesses dispositivos, sem ofertar qualquer operação de industrialização sobre os referidos produtos nas etapas posteriores.

4 Expressa o seguinte entendimento sobre os tipos de importação:

“... na importação direta dos referidos produtos, o importador, depois da entrada da mercadoria importada em seu estoque, proveniente de desembaraço aduaneiro com recolhimento de PIS-Importação e COFINS-Importação (e demais tributos incidentes) – com possibilidade de aproveitar os créditos de PIS/COFINS recolhidos na apuração aduaneira, desde que optante pela sistemática não-cumulativa (lucro real) –, torna-se o sujeito passivo do PIS-Substituição e COFINS-Substituição incidentes sobre o valor de venda da mercadoria ao adquirente (base de cálculo), o qual (adquirente) poderá realizar nova etapa de comercialização (sem industrialização), livre da incidência de PIS/COFINS, visto que o mesmo não se enquadraria na condição de industrial ou de importador e desde que não seja optante do SIMPLES NACIONAL (por analogia, art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 10.147/00).”

*Na **importação por encomenda**, entende-se 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 de PIS-Importação e COFINS-Importação (e demais tributos incidentes) – com a possibilidade de aproveitar os créditos de PIS/COFINS recolhidos na apuração aduaneira, desde que optante pela sistemática não-cumulativa (lucro real) –, torna-se o sujeito passivo do PIS-Substituição e COFINS-Substituição incidentes sobre a revenda (**art. 1º da Lei nº 11.281/06**) (base de cálculo) realizada ao encomendante, o qual (encomendante) poderá realizar nova etapa de comercialização (sem industrialização), livre da incidência de PIS/COFINS (por analogia, **art. 2º da Lei nº 10.147/00**), visto que o mesmo não se enquadraria na condição de industrial ou de importador e desde que não seja optante pelo SIMPLES NACIONAL (por analogia, **art. 2º parágrafo único, da Lei nº 10.147/00**).*

*Já na **importação por conta e ordem de terceiro**, entende-se que o Consulente, na condição de comercial importadora (trading company), ao se limitar a prestar um serviço como mero mandatário do adquirente (**Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, e Solução de Consulta (COSIT) nº 201/2017**), não tem a obrigação de ofertar a tributação do PIS-Substituição e COFINS-Substituição quando do repasse da mercadoria importada ao adquirente-contratante, cuja sujeição passiva recairia sobre o adquirente-contratante quando da revenda sem industrialização a terceiro, visto que equiparado a importador.”*

5 Ressalta já ter formulado consulta (Solução de Consulta nº 4.206, SRRF04) abrangendo tema semelhante (Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins monofásicos de revenda de produto importado), porém referente a outro produto e fundamentação legal.

6 Reproduz, em seguida, os art. 1º e 2º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e o art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002.

7 Por fim, apresenta os seguintes questionamentos:

1. Na importação por conta e ordem de terceiro, o adquirente da mercadoria importada que esteja elencada no art. 1º, caput, da Lei nº 10.485/02, com a redação dada pela Lei nº. 12.973/14, é o sujeito passivo do correspondente PIS-Substituição e COFINS-Substituição? Noutras palavras, na importação por conta e ordem o importador (trading company), com relação às referidas mercadorias, não figura como substituto tributário do PIS/COFINS?

2. Na importação direta, o importador, quando da revenda da mercadoria importada que esteja elencada no art. 1º, caput, da Lei nº. 10.485/02, com a redação dada pela Lei nº. 12.973/14, está obrigado a recolher o PIS-Substituição e COFINS-Substituição?

2.1. Nessa condição, o adquirente da mercadoria revendida pelo Consulente (importação direta), desde que não a industrialize nem seja optante do SIMPLES NACIONAL, pode revendê-la com alíquota zero?

3. Na importação por encomenda, o encomendado, quando da revenda da mercadoria importada que esteja elencada no art. 1º, caput, da Lei nº. 10.485/02, com a redação dada pela Lei nº. 12.973/14, ao encomendante, está obrigado a recolher o PIS-Substituição e COFINS-Substituição na qualidade de substituto tributário, tendo como base de cálculo o valor da revenda?

3.1. Nessa condição, o encomendante da mercadoria revendida pelo Consulente (encomendado), desde que não a industrialize nem seja optante do SIMPLES NACIONAL, pode revendê-la com alíquota zero?

4. Para todas as situações em que o Consulente figure como substituto tributário do PIS/COFINS e desde que optante pela sistemática do PIS/COFINS não-cumulativo, poderá aproveitar os créditos de PIS-Importação e COFINS-Importação sobre o recolhimento do PIS-Substituição e COFINS-Substituição quando da revenda da mercadoria importada que esteja elencada no art. 1º, caput, da Lei nº. 10.485/02, com a redação dada pela Lei nº. 12.973/14?

FUNDAMENTOS

8 Preliminarmente, cumpre-se salientar que o instituto da consulta se encontra regulamentado na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a qual trata, dentre outras questões, da legitimidade para formulação de consulta, dos requisitos a serem atendidos, dos seus efeitos, bem como de suas hipóteses de ineficácia.

9 Cabe ressaltar que o objetivo do processo administrativo de consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

10 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 conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre o que foi narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais 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.

11 A Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, trata dentre outras questões da legitimidade para formulação de consulta, dos requisitos a serem atendidos, dos seus efeitos, bem como de suas hipóteses de ineficácia. Releva destacar, em seu art. 1º, que o instituto da consulta é destinado, especificamente, a dúvidas de interpretação acerca de dispositivo integrante da legislação tributária e aduaneira relativa aos tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e sobre classificação de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio.

12 Compete assinalar que, em virtude de a consulta tributária conferir ao consulente efeitos protetivos, é necessário que a sua formulação seja realizada **em estrita observância às normas vigentes, sob pena de, em caso contrário, ser declarada ineficaz, ou seja, inapta a produzir os efeitos que lhe são típicos.** No que concerne à eficácia da consulta tributária, deve-se observar o disposto no

art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, e no art. 94 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, cujo teor estabelece os requisitos, diante dos quais pode-se determinar se a consulta formulada produzirá os efeitos pretendidos ou não.

13 Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 29 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de seus efeitos.

A consulta

14 A consulente, destacando entre as suas atividades o comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odonto-médico-hospitalar, partes e peças (CNAE 40-64-8-00) e o comércio atacadista de defensivos agrícolas, adubos, fertilizantes e corretivos do solo (CNAE 40-83-4-00), diz apresentar dúvidas acerca da importação direta, por conta e ordem de terceiros e por encomenda, de produtos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, relativamente ao contribuinte, base de cálculo e apuração de créditos.

As modalidades de importação

15 Em primeiro plano, torna-se oportuno mencionar que, na importação direta (importação por conta própria), o importador é o único responsável pela operação de importação, não há intermediação.

16 Por sua vez, a importação indireta caracteriza-se por haver intermediação e apresenta duas modalidades: por encomenda e por conta e ordem de terceiro, as quais encontram-se definidas na Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2020¹:

CAPÍTULO I

DA IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO

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

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria de procedência estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa, física ou 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

¹ Revogou a IN SRF nº 225, de 2002.

com a operação de importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro.

CAPÍTULO

II

DA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA

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

§ 1º *Considera-se encomendante predeterminado a pessoa, física ou jurídica, que contrata o importador por encomenda referido no caput para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria de procedência 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 relativa à revenda da mercadoria nacionalizada, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda da mercadoria de procedência estrangeira pelo importador por encomenda.*

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

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

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

17 Cabe ainda colacionar o disposto nos arts. 80 e 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:

Medida Provisória nº 2.158-35, de 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

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.

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 Dos dispositivos acima transcritos, destaca-se o seguinte:

18.1 na modalidade de importação por conta e ordem, a pessoa jurídica importadora (importador por conta e ordem) é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica (adquirente). Nesse caso, aplicam-se à receita bruta auferida pelo adquirente, quando da venda das mercadorias importadas, as normas de incidência aplicáveis à receita bruta auferida por importador;

18.2 na modalidade de importação por encomenda, a pessoa jurídica importadora (importador por encomenda) é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado;

18.3 assim, pode-se afirmar que, na importação por conta e ordem, a figura do intermediário é representada pelo importador, enquanto, na importação por encomenda, é representada pelo encomendante.

A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na importação de produtos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002

19 A Lei nº 10.485, de 2002, estabeleceu, para os produtos relacionados no art. 1º, a incidência concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas pessoas jurídicas do fabricante e do importador, nos termos do seu art. 1º c/c o art. 3º, § 2º, desonerando dessas contribuições a receita bruta auferida pelo comerciante atacadista ou varejista.

LEI Nº 10.485, DE 2002:

Art. 1º As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas, implementos e veículos classificados nos códigos 73.09, 7310.29, 7612.90.12, 8424.81, 84.29, 8430.69.90, 84.32, 84.33, 84.34, 84.35, 84.36, 84.37, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05, 87.06 e 8716.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relativamente à receita bruta decorrente de venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento 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, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º O disposto no caput, relativamente aos produtos classificados no Capítulo 84 da Tipi, aplica-se aos produtos autopropulsados ou não. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º A base de cálculo das contribuições de que trata este artigo fica reduzida:

I - em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso da venda de caminhões chassi com carga útil igual ou superior a 1.800 kg e caminhão monobloco com carga útil igual ou superior a 1.500 kg, classificados na posição 87.04 da TIPI, observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal;

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de venda de produtos classificados nos seguintes códigos da Tipi: 73.09, 7310.29.20, 7612.90.12, 8424.81, 84.29, 8430.69.90, 84.32, 84.33, 84.34, 84.35, 84.36, 84.37, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05, 8716.20.00 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90). (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, às pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001.

(...)

Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, nas vendas para fabricante: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) de veículos e máquinas relacionados no art. 1º desta Lei; ou (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - 2,3% (dois inteiros e três décimos por cento) e 10,8% (dez inteiros e oito décimos por cento), respectivamente, nas vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

§ 2º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, relativamente à receita bruta auferida por comerciante atacadista ou varejista, com a venda dos produtos de que trata: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - o caput deste artigo; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - o caput do art. 1º desta Lei, exceto quando auferida pelas pessoas jurídicas a que se refere o art. 17, § 5º, da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001. (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004)

20 Destaca-se que a receita bruta da venda, por pessoas jurídicas fabricantes e importadoras, de máquinas, implementos e veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, sujeita-se à tributação concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às alíquotas de 2% e 9,6%, respectivamente, ficando essas alíquotas reduzidas a zero quando da posterior venda desses produtos por comerciante atacadista ou varejista.

A atuação do importador na importação por conta e ordem de terceiros

21 Sobre a atuação do importador na importação por conta e ordem de terceiros, houve a manifestação da Coordenação-Geral de Tributação – Cosit – por meio da Solução de Consulta Cosit nº 49, de 24 de março de 2021, cujo entendimento apresenta efeito vinculante no âmbito da RFB, por força dos arts. 31 e 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

22 Importa mencionar que, apesar de a citada Solução de Consulta ter como dois de seus fundamentos dois atos normativos revogados, a Instrução SRF Normativa nº 225, de 18 de outubro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, o entendimento apresentado não foi alterado com pela nova norma, a IN RFB nº 1.861, de 2018.

23 A seguir, transcrevem-se os trechos da SC Cosit nº 49, de 2021, pertinentes ao caso em análise:

[...] a Solução de Consulta Cosit nº 201/2017, que versa sobre a legitimidade do sujeito passivo adquirente, no âmbito da importação por conta e ordem de terceiros, para repetição do indébito ou compensação com base em direito creditório oriundo de pagamentos efetuados a maior, a título de PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação, traz relevantes fundamentos, que merecem ser reproduzidos < a referida Solução de Consulta Cosit pode ser encontrada no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil: www.receita.fazenda.gov.br, no menu lateral esquerdo “Acesso Rápido”, itens “Legislação”, “Soluções de Consulta”, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios>:

Reprodução parcial da Solução de Consulta Cosit nº 201, de 2017 (grifos acrescentados):

“ (...)

6. *Delimitado o cerne da questão, é mister advertir que **o importador por conta e ordem de terceiro atua como mero mandatário, valendo-se dos poderes de representação conferidos pelo** mandante para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses, na forma do art. 653 do Código Civil – Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.*

7. *Com a finalidade de viabilizar, na prática, essa modalidade de importação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ficou incumbida de instituir os critérios de controle sobre o fluxo das informações, de acordo com o inciso I do art. 80 da MP nº 2.158-35, de 2001, *ipsis litteris*:*

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.

8. Nesse contexto, foram editadas a Instrução Normativa (IN) SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002², e a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002³, esclarecendo que **o importador por conta e ordem de terceiro figura apenas como prestador de serviços para a pessoa jurídica que efetivamente adquire as mercadorias do exterior**. Verificando, especialmente, os arts. 1º a 3º da IN SRF nº 225, de 2002, observa-se que:

a) a importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa (a importadora), a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa (a adquirente), em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial (art. 1º);

b) a pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar à RFB uma cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação (art. 2º);

c) o importador (pessoa jurídica contratada), devidamente identificado na Declaração de Importação (DI), deverá indicar o número de inscrição do adquirente das mercadorias no CNPJ - Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (art. 3º, caput);

d) o conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado (art. 3º, § 1º);

e) a fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias (art. 3º, § 2º).

9. No que tange à repetição do indébito, é desnecessário lembrar que esse instituto jurídico fundamenta-se na proibição do enriquecimento sem causa por parte do poder público, de maneira que a legitimidade para pedir restituição ou realizar compensação com base em crédito oriundo de tributo pago indevidamente deverá recair sobre o sujeito passivo que desembolsou os recursos destinados ao erário, conforme previsto no art. 165 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, grifos acrescidos):

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

² Revogada pela IN RFB nº 1.861, de 2018.

³ Revogada pela IN RFB nº 1.861, de 2018.

9.1. *O sujeito passivo poderá ser tanto o contribuinte, quanto o responsável expressamente designado, nos termos do art. 121 do CTN (grifos acrescidos):*

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

9.2. *Com base no art. 121 do CTN, foram designados, no caso da importação realizada por conta e ordem do adquirente, dois sujeitos passivos para o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, conforme se constata no inciso I do art. 5º, e no inciso I, do art. 6º, ambos da Lei nº 10.865, de 2004, in verbis:*

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;

10. Existindo simultaneamente dois sujeitos passivos, é inequívoco que terá legitimidade para repetir o indébito aquele que suportou o ônus do encargo financeiro referente ao tributo recolhido a maior ou indevidamente. Na presente situação, já ficou evidente que as mercadorias são de propriedade do adquirente e que o importador apenas prestou um serviço, promovendo o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa (a adquirente), tendo para tanto recolhido os tributos, mas o fez em nome do adquirente, que assumiu desde logo o ônus financeiro.

*10.1. Nem se pode falar de aplicação do art. 166 do CTN, norma que se aplicaria apenas no caso de restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro. No presente caso, o importador não assumiu o encargo financeiro, nem o transferiu a terceiro, razão pela qual não pode ser beneficiário de autorização expressa para receber a restituição de eventual indébito. **Na importação por conta e ordem, o ônus pelo recolhimento do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação desde o nascedouro é do adquirente, sujeito passivo (responsável), em nome de quem o importador agiu, na qualidade de mero mandatário, por isso o importador não tem legitimidade para pleitear a restituição desses tributos que eventualmente tenham sido pagos indevidamente.***

*10.2. É óbvio que nessa situação o ônus não pode ser repassado porque o importador não sofre o gravame financeiro, mas cumprindo o contrato firmado apenas presta o serviço de promover o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa (a encomendante), cuja riqueza foi manifestada na forma prevista para a incidência tributária. **O***

repassa das mercadorias do importador para o adquirente não é sequer considerada operação de compra e venda, como se verá em seguida.

11. Com base nesse raciocínio, foi editado o art. 81 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, segundo o qual – partindo da premissa de que o adquirente é quem de fato importa a mercadoria, no caso da importação realizada por sua conta e ordem – 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 (tributação realizada no mercado interno):

(...)

11.1. Nesse mesmo sentido, o art. 12 da IN SRF nº 247, de 2002, deixou nítida a característica de mera prestadora de serviço atribuída à pessoa jurídica importadora – na importação por conta e ordem de terceiros – ao elucidar que, nesse tipo de operação, a receita bruta dela para fins de incidência das contribuições (no mercado interno) será apenas os serviços prestados ao adquirente (encomendante). Por outro lado, a adquirente sofre a incidência das contribuições sobre a receita auferida com a comercialização da mercadoria. Transcreve-se a norma mencionada (art. 12 da IN SRF nº 247, de 2002):

(...)

11.2. Vale frisar ainda que o controle das mercadorias importadas deverá ser feito de maneira especial, demonstrando com clareza que a pessoa jurídica importadora está agindo exclusivamente como intermediária. Nesse aspecto, as normas contidas nos arts. 86 a 88 da IN SRF nº 247, de 2002, prevêm que: a) os registros fiscais e contábeis da pessoa jurídica importadora deverão evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros (art. 86, inciso II); b) deverá ser emitida nota fiscal de saída (que não caracteriza venda) da mercadoria do estabelecimento importador pelo mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes na importação (art. 86, inciso III, e art. 87, inciso IV); c) deverá ser emitida, pelo valor cobrado a título de serviços prestados para a execução da ordem emanada do adquirente, nota fiscal de serviços (receita bruta da importadora) (art. 87, inciso V).

11.4 Eis a reprodução das normas citadas:

Art. 86. O disposto no art. 12 aplica-se, exclusivamente, às operações de importação que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

[...]

II - os registros fiscais e contábeis da pessoa jurídica importadora deverão evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros; e

III - a nota fiscal de saída da mercadoria do estabelecimento importador deverá ser emitida pelo mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes na importação.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o documento referido no inciso III do caput não caracteriza operação de compra e venda.

[...]

Art. 87. Em virtude do disposto nos arts. 12 e 86, a pessoa jurídica importadora deverá:

[...]

IV - emitir, na data da saída das mercadorias de seu estabelecimento, nota fiscal de saída tendo por destinatário o adquirente, na qual deverão ser informados:

[...]

V - emitir, na mesma data referida no inciso IV, nota fiscal de serviços, tendo por destinatário o adquirente, pelo valor cobrado a título de serviços prestados para a execução da ordem emanada do adquirente.

[...]

12. Portanto, na importação por conta e ordem de terceiro o importador age como mero mandatário, prestando serviços ao adquirente (encomendante) das mercadorias, este que manifesta a riqueza e assume o ônus financeiro pelo pagamento dos tributos incidentes na importação das mercadorias de sua propriedade. Assim sendo, não há base legal para o importador pleitear restituição de eventual pagamento indevido, que foi suportado pelo adquirente das mercadorias, o importador de fato, revestido da condição de sujeito passivo, na qualidade de responsável expressamente designado em lei. Na importação por conta e ordem, somente o adquirente das mercadorias detém legitimidade para reivindicar o direito à repetição do indébito.

(...)

Conclusão

15. Diante do exposto, conclui-se que na importação por conta e ordem de terceiro:

15.1. o importador age como mero mandatário, prestando serviços ao adquirente (encomendante), aquele que manifesta a riqueza e assume o ônus financeiro pelo pagamento dos tributos incidentes na importação das mercadorias;

(...)”

14. Soma-se ao entendimento contido na aludida Solução de Consulta Cosit, o disposto no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 31 de março de 2017, que embora trate da restituição administrativa de valores, em razão de o Supremo Tribunal Federal (STF) haver declarado inconstitucional o art. 7º, I, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no que se refere à composição da base de cálculo valor aduaneiro, traz relevante entendimento acerca da importação por conta e ordem de terceiros:

Reprodução parcial da Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2017:

“(...

III - Legitimidade para pedir a restituição: importação direta e importação por conta e ordem

15. Na importação direta, quem suporta o ônus financeiro pelo pagamento do tributo é o importador. Nesse sentido, o art. 15 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, prevê que: “os valores recolhidos a título de tributo administrado pela RFB, por ocasião do registro da declaração de importação (DI), poderão ser restituídos ao importador caso se tornem indevidos”. Isso porque é o importador quem arca com o ônus financeiro pelo pagamento dos tributos incidentes por ocasião do registro da DI.

16. A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por um terceiro (o importador), o qual promove, em seu nome, o Despacho Aduaneiro de Importação de mercadorias para um adquirente em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços, conforme previsto no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, e art. 12, § 1º, I, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação do importador possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, **o “importador” de fato é o adquirente, o mandante da importação, aquele que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa - o importador por conta e ordem.** (grifos acrescentados)

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.** (grifos acrescentados)

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.

(...)

18.3. Cabe destacar, especialmente, os arts. 1º, parágrafo único, 2º, **caput**, e 3º, da Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002, e os arts. 12, 86 e 87, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, com referência à aquisição de mercadorias no exterior, para observar que: i) a importação por conta e ordem de terceiros caracteriza-se como um serviço prestado por uma empresa (a pessoa jurídica importadora), que promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra (a pessoa jurídica adquirente), em razão de contrato previamente firmado, e pode compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial, em troca de uma comissão; ii) **o negócio jurídico subjacente à operação de importação da mercadoria revela que a mandante da importação, em razão da compra internacional pactuada, é a empresa adquirente, ainda que, nesse caso, o negócio seja efetuado por via de interposta pessoa, a empresa importadora por conta e ordem, que é uma mera mandatária sua;** iii) mesmo que a pessoa jurídica importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, não se caracteriza uma operação de importação de mercadorias por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois da empresa adquirente se originam os recursos financeiros.

18.4. Ademais, o art. 3º da IN SRF nº 225, de 2002, prevê que o importador deverá informar, em campo próprio da declaração de importação, o número da inscrição do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) do adquirente, devendo ainda a fatura comercial identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.

18.5. Em conclusão, conforme o disposto na legislação tributária, **a sujeição passiva efetiva se volta de forma direta ao adquirente, e não ao importador.** Os recursos financeiros se originam da empresa adquirente e é esta quem tem legitimidade para pleitear o indébito decorrente de

pagamentos indevidos ou a maior da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação passíveis de restituição.

19. Tratando-se a importação por conta e ordem de modalidade específica de importação reconhecida pela legislação tributária, e não apenas de relação civil, cabe reconhecer a repercussão tributária do instituto, situação em que o adquirente é o importador de fato e assim reconhecido pela legislação tributária.

(...)”

15. Ademais, extrai-se o seguinte do sítio da Receita Federal do Brasil na rede mundial de computadores⁴ (grifos acrescidos):

“Introdução

*Cada vez mais e por diversos motivos, **as organizações vêm optando por focar-se no objeto principal do seu próprio negócio** (atividades-fim) e por **terceirizar as atividades-meio do seu empreendimento**.*

*Essa tendência ocorre também no comércio exterior, pois algumas empresas vêm terceirizando suas operações de importação de mercadorias. **Uma das formas de terceirização reconhecida legalmente e devidamente regulamentada pela Receita Federal do Brasil (RFB) é a importação por conta e ordem**.*

*Nesse tipo de operação, 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 em nome da empresa adquirente.*

A fim de disciplinar essa prestação de serviços de importação, a SRF, no uso da atribuição que lhe foi conferida pelo inciso I do artigo 80 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e pelo artigo 16 da Lei nº 9.779, de 1999, editou a Instrução Normativa (IN) SRF nº 225, de 2002, que estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoas jurídicas importadoras em operações procedidas por conta e ordem de terceiros e a IN SRF nº 247, de 2002, que estabelece, entre outros, obrigações acessórias, tanto para as empresas importadoras por conta e ordem, quanto para as empresas adquirentes.

Para que seja considerada regular, a prestação de serviços de importação realizada por uma empresa por conta e ordem de uma outra deve atender a determinados requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias previstos na legislação.

Da mesma forma, tanto a empresa importadora quanto a empresa adquirente dos produtos importados devem observar o tratamento tributário específico dispensado a esse tipo de operação, assim como tomar alguns cuidados especiais, a fim de não serem surpreendidas por uma autuação da fiscalização da SRF ou, até mesmo, terem suas mercadorias apreendidas.

O que é a importação por conta e ordem?

⁴ Disponível em : <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/operacoes-realizada-por-intermedio-de-terceiros/importacao-com-conta-e-ordem>

A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa – a importadora –, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente –, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02).

Assim, **na importação por conta e ordem**, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, **o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional**; embora, nesse caso, **o faça por via de interposta pessoa – a importadora por conta e ordem –**, que é **uma mera mandatária da adquirente**.

Em última análise, **é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação**. Entretanto, diferentemente do que ocorre na importação por encomenda, a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, conforme estabelece o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen).

Dessa forma, **mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro**, antecipados ou não, **não se caracteriza uma operação por sua conta própria**, mas, sim, **entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente**, pois **dela se originam os recursos financeiros**.

(...)

Cuidados especiais

A escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de um prestador de serviço contratado para esse fim é livre e perfeitamente legal. Entretanto, há cuidados simples que devem ser tomados pelas empresas adquirentes de produtos importados por terceiros para que não sejam surpreendidas pela fiscalização tributária e sejam autuadas ou, até mesmo, tenham suas mercadorias apreendidas.

Além da observância dos requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias anteriormente elencados, é importante frisar que, na importação por conta e ordem de terceiro, **o fato de o importador, na qualidade de mandatário do adquirente, registrar a declaração de importação (DI) em seu nome não caracteriza uma operação própria**, mas, sim, **por ordem do adquirente, do mandante, que o contratou para tal fim**.

Ainda que o importador recolha os tributos incidentes na importação ou venha a efetuar pagamentos ao fornecedor estrangeiro, com recursos financeiros fornecidos pelo adquirente (como adiantamento ou acerto de contas) para a operação contratada, a empresa contratante é a real adquirente das mercadorias importadas e não a empresa contratada, que é, nesse caso, uma mera prestadora de serviços.

Embora seja a importadora que promova o despacho de importação em seu nome e efetue o recolhimento dos tributos incidentes sobre a importação de mercadorias (II, IPI, Cofins-

Importação, PIS/Pasep-Importação e Cide-Combustíveis), **é a adquirente – a mandante da operação de importação – aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional.**

Conseqüentemente, embora o importador seja o contribuinte dos tributos federais incidentes sobre as importações, o adquirente das mercadorias é responsável solidário pelo recolhimento desses tributos, seja porque ambos têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, seja por previsão expressa de lei. (vide arts. 124, I e II da Lei nº 5.172, de 1966 - CTN; arts. 103, I, e 105, III, do Decreto nº 4.543, de 2002; arts. 24, I, e 27, III, do Decreto nº 4.544, de 2002; arts. 5º, I, e 6º, I, da Lei nº 10.865, de 2004; e arts. 2º e 11 da Lei nº 10.336, de 2001).

Outro cuidado a observar se refere à legislação de “valor aduaneiro” e de “preços de transferência”. Uma vez que **o importador por conta e ordem é um mero prestador de serviço e a empresa adquirente da mercadoria a importadora de fato, a essa pessoa jurídica devem ser aplicadas as restrições e determinações previstas na legislação de “valor aduaneiro” e de “preços de transferência”.**

(...)

Tratamento tributário específico

Quanto à adquirente:

No que se refere à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, ainda que seja o importador o contribuinte de direito e que este venha a recolher os valores devidos, o pagamento termina por ser efetuado com recursos originários do próprio adquirente, logo, por este devem ser aproveitados os créditos por ventura utilizados na determinação dessas mesmas contribuições incidentes sobre o seu faturamento mensal. É o que estabelece o artigo 18 da Lei nº 10.865/04.

Da mesma forma, **à receita bruta do adquirente, decorrente da venda da mercadoria importada por sua ordem, aplicam-se as mesmas normas de incidência dessas contribuições aplicáveis à receita decorrente da venda de mercadorias de sua importação própria.** É o que determina o § 2º do artigo 12 do Decreto nº 4.524, de 2002.

Com relação ao IPI, conforme estabelece o artigo 9º, IX, do Decreto nº 4.544/02 (RIPI), o adquirente é equiparado a estabelecimento industrial e, portanto, é contribuinte desse imposto. Conseqüentemente, o adquirente deverá, ainda, recolher o imposto incidente sobre a comercialização das mercadorias importadas e cumprir com as demais obrigações acessórias previstas na legislação desse tributo.

Da mesma forma que ocorre com a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, **o adquirente poderá aproveitar, se houver, o crédito de IPI originário da operação de importação, que tenha sido informado na nota fiscal de saída emitida pelo importador, tendo o adquirente como destinatário, na forma estabelecida no artigo 87 da IN SRF nº 247/02.**

24.1 no caso de importação por conta e ordem de terceiros, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, existem dois sujeitos passivos, nos termos do art. 5º, I, e art. 6º, I, da Lei nº 10.865, de 2004:

- i) o contribuinte – o importador, pessoa física ou jurídica que promove a entrada de bens estrangeiros no território nacional; e
- ii) o responsável solidário - o adquirente de bens estrangeiros;

24.2 o importador figura apenas como prestador de serviços (promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação) para a pessoa jurídica que efetivamente adquire as mercadorias do exterior;

24.3 o ônus financeiro pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação desde o nascedouro é do adquirente, sujeito passivo (responsável solidário), em nome de quem o importador agiu, na qualidade de mero mandatário;

24.4 o repasse das mercadorias do importador para o adquirente não é considerado operação de compra e venda;

24.5 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 (tributação realizada no mercado interno), conforme Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 81);

Atuação do importador na importação por encomenda

25 Sobre a atuação do importador e do adquirente na importação por encomenda, houve a manifestação da Coordenação-Geral de Tributação – Cosit – por meio da Solução de Consulta Cosit nº 129, de 14 de setembro de 2018, cujo entendimento apresenta efeito vinculante no âmbito da RFB, por força dos arts. 31 e 33 da IN RFB nº 2.058, de 2021.

26 Cabe comentar que, não obstante a citada Solução de Consulta ter como um de seus fundamentos um ato normativo revogado, a Instrução SRF Normativa nº 634, de 24 de março de 2006, o entendimento apresentado não foi alterado pelas novas normas que vieram a ser publicadas posteriormente, a IN RFB nº 1.911, de 2019, e a IN RFB nº 2.121, de 2022. A seguir transcrevem-se os trechos da Solução de Consulta pertinentes ao exame da presente consulta:

17. [...] *Outrossim, é de analisar a figura da importação por encomenda, nos termos do art. 11 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006*⁵:

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

⁵ Revogada pela IN RFB nº 1.911, de 2019.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

*I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do **caput** deste artigo; e*

II - poderá 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 encomendante.

§ 2º *A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.*

§ 3º *Considera-se promovida na forma do **caput** deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)*

18. *Depreende-se que, na importação por encomenda, há uma compra e venda entre a importadora e a encomendante. Com efeito, a importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las posteriormente a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo e as operações pactuadas.*

19. *Por conseguinte, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria. Por seu turno, a segunda operação consiste em uma revenda, feita pelo importador ao encomendante, de mercadorias por aquele importadas por encomenda, ao passo que este último se enquadra na condição de comerciante atacadista.*

20. *Portanto, ao comercializar veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da NCM que a **Trading** importou por sua encomenda, a consulente atua como mera comerciante, e, de outro lado, ao comercializar veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da NCM, por ela importados diretamente, age como importadora.*

21. *A importação direta de veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da NCM, bem como sua posterior comercialização, só caracterizam a pessoa jurídica como importadora desses bens específicos, e não alteram sua caracterização como comerciante nas operações de revenda de outros veículos, cuja importação ela tenha encomendado a outra empresa.*

22. *Destarte, verifica-se que, na aplicação do regime de tributação concentrada sob exame, a caracterização da pessoa jurídica como fabricante, importadora ou comerciante deve ser feita em cada operação específica, e não de forma global.*

(...)

27.1 o importador por encomenda adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, operação que tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria;

27.2 na operação de venda da mercadoria importada por encomenda, realizada pelo importador ao encomendante, este último assumirá a figura de comerciante atacadista ou varejista.

Análise das questões formuladas pela consulente

28 Antes de examinar cada uma das questões formuladas pela consulente, importa esclarecer que a tributação concentrada (monofásica) é distinta da substituição tributária, haja vista a consulta apresentada ter como um de seus fundamentos o art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, que institui a tributação concentrada para a importação dos produtos que relaciona, e as questões formuladas fazerem referência à Contribuição para o PIS/Pasep-Substituição e à Cofins-Substituição.

29 A Nota Cosit/Sutri/RFB nº 446, de 16 de novembro de 2020, na análise de Recurso Extraordinário que trata sobre regime de substituição tributária da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, esclarece:

5. Nesse momento, é imperioso tecer alguns comentários acerca do tema da substituição tributária e da tributação concentrada ou monofásica para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins.

*6. O regime de **substituição tributária** foi introduzido ao ordenamento jurídico brasileiro por meio do art. 150 da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:*

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

*§ 7º **A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)***

(...)

*9. Diferentemente do regime de substituição tributária, **no regime concentrado ou monofásico ocorre a concentração da tributação nas etapas de produção e importação, desonerando as etapas seguintes de comercialização.** A concentração da tributação ocorre com a aplicação de alíquotas maiores que as usualmente aplicadas na tributação das demais receitas, unicamente na pessoa jurídica do produtor, fabricante ou importador, e a consequente desoneração de tributação das etapas posteriores de comercialização no atacado e no varejo dos referidos produtos. Dessa forma, **o contribuinte recolhe o tributo em nome próprio e por conta própria, não ocorrendo qualquer tipo de antecipação de tributos devidos por terceiros, não havendo, consequentemente, a possibilidade de ressarcimento pelo fato de não existir quaisquer antecipações.***

30 Observa-se, portanto, a diferença entre os dois regimes de tributação. Na substituição tributária, ocorre o pagamento antecipado de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deve ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

31 Na tributação concentrada (monofásica), no entanto, ocorre a concentração da tributação nas etapas de produção, fabricação e importação, por meio da aplicação de alíquotas maiores, ficando desoneradas as demais etapas (comercialização no atacado e no varejo), sendo que o contribuinte (produtor ou importador) recolhe o tributo em nome próprio e por conta própria, não havendo antecipação de tributos devidos por terceiros.

32 Verifica-se que a consultante, ao formular suas questões, utilizou indevidamente os termos Contribuição para o PIS/Pasep-Substituição e Cofins-Substituição, uma vez que o art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, diz respeito à tributação concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas etapas de fabricação ou importação dos produtos que relaciona, desonerando as demais etapas (comercialização no atacado e no varejo).

33 Diante disso, as questões serão analisadas com base na tributação concentrada a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, por não ser o caso de substituição tributária como descreve o consultante.

Primeira Questão

34 Por meio da primeira questão, a consultante pretende esclarecer quem é o sujeito passivo na importação por conta e ordem dos produtos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, que determina que as pessoas jurídicas importadoras de máquinas, implementos e veículos classificados nos códigos da Tabela de Incidência do IPI – Tipi – que relaciona, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, sujeitam-se ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às alíquotas de 2% e 9,6%, respectivamente.

35 Com base na legislação e nos argumentos apresentados, para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, responde-se à consultante que:

35.1 na importação por conta e ordem de terceiro, o importador é a pessoa jurídica contratada pelo adquirente da mercadoria no exterior para promover o despacho aduaneiro de importação, agindo como mero mandatário do real adquirente das mercadorias;

35.2 nesse caso, para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, considera-se como receita bruta para o importador por conta e ordem de terceiro a receita auferida com os serviços prestados ao adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem;

35.3 para o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, a receita bruta corresponde aquela auferida com a comercialização da mercadoria importada. Infere-se, assim, ser ele o sujeito passivo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta decorrente da operação de venda das mercadorias importadas por sua conta e ordem relacionadas no

art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, cujas alíquotas concentradas correspondem a 2% e 9,6%, respectivamente.

Segunda Questão

36 O segundo questionamento diz respeito à importação direta, no que se refere à obrigatoriedade ou não de o importador recolher a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins com base nas alíquotas concentradas, quando da venda da mercadoria importada relacionada no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002.

37 Para a operação de importação direta, não há qualquer obscuridade no dispositivo apontado (art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002), que determina a aplicação das alíquotas de 2% e 9,6%, pelo importador dos produtos nele relacionados, sobre as receitas decorrentes da venda desses produtos. O importador realizou a importação por sua própria conta e, ao vender as mercadorias, deverá aplicar as citadas alíquotas sobre a receita bruta de vendas.

38 Diante disso, deve-se declarar a ineficácia da consulta em relação a esse questionamento, uma vez que o fato objeto de questionamento encontra-se definido em disposição literal de lei, nos termos do disposto na IN RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, IX.

IN RFB nº 2.058, de 2021:

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

IX- sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei;

39 Outrossim, deve-se também declarar a ineficácia da consulta em relação ao questionamento 2.1, nos termos do art. 2º c/c o art. 27, I, da IN RFB nº 2.058, de 2021, por não ser a consulente o sujeito passivo da obrigação tributária a que se refere o questionamento. A consulente, na descrição de sua dúvida, informa ser a importadora direta da mercadoria e, portanto, ao vendê-la no mercado interno não possui legitimidade para questionar sobre as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na revenda da mercadoria pela pessoa jurídica adquirente:

IN RFB nº 2.058, de 2021:

Art. 2º A consulta poderá ser formulada por:

I - sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;

II - órgão da administração pública; ou

III - entidade representativa de categoria econômica ou profissional.

(...)

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - em desacordo com os procedimentos e requisitos estabelecidos nos Capítulos II e III;

Terceira questão

40 Mediante a terceira questão, a consulente pretende esclarecer se, na importação por encomenda, o encomendado, quando da “revenda” da mercadoria importada que esteja elencada no art. 1º, caput, da Lei nº 10.485, de 2002, ao encomendante, está obrigado a recolher a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, tendo como base de cálculo o valor da “revenda”.

41 Foi exposto anteriormente nesta Solução de Consulta que, na importação por encomenda, a pessoa jurídica importadora (importador por encomenda) 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.

42 Pode-se afirmar que o importador por encomenda, sendo o proprietário de mercadoria importada, figura como sujeito passivo – contribuinte – da obrigação tributária a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, quando da respectiva venda ao encomendante, devendo, portanto, recolher a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins com base nas alíquotas determinadas para a tributação concentrada dos produtos relacionados no citado dispositivo.

43 Em relação ao questionamento 3.1, deve-se declarar a ineficácia da consulta, nos termos do art. 2º c/c o art. 27, I, da IN RFB nº 2.058, de 2021, por não ser a consulente o sujeito passivo da obrigação tributária a que se refere o questionamento. A consulente, na descrição de sua dúvida, informa ser a importadora por encomenda da mercadoria e, portanto, ao vendê-la no mercado interno, não possui, legitimidade para questionar sobre as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na revenda da mercadoria pela pessoa jurídica adquirente (encomendante).

Quarta questão

44 Na quarta questão que apresenta, a consulente pretende esclarecer se, para todas as situações em que figure como “substituto tributário” da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e desde que optante pelo regime de apuração não cumulativo dessas contribuições, pode apurar créditos quando da revenda de mercadoria importada que esteja elencada no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002.

45 Cabe registrar que, entre os requisitos a serem observados para a admissibilidade da consulta, encontram-se:

IN RFB nº 2.058, de 2021:

Art. 13. A consulta deverá, em relação à matéria consultada:

I - circunscrever-se a fato determinado, conter descrição detalhada de seu objeto e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; e

II - indicar os dispositivos da legislação tributária e aduaneira que motivaram sua apresentação e os fatos aos quais será aplicada a interpretação solicitada.

(...)

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - em desacordo com os procedimentos e requisitos estabelecidos nos Capítulos II e III;

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

(...)

XIV - com o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da RFB.

(...)

46 Destaca-se ainda que, para a eficácia da consulta, a interessada deve confrontar a obscuridade de dispositivo da legislação tributária com o fato objeto da consulta, nos termos do Parecer CST/SIPR nº 830, de 28 de agosto de 1991:

É ineficaz a consulta formulada de forma genérica, que não focalize com precisão e clareza o fato objeto da dúvida. O fato a que se refere a incerteza deve ser colocado em confronto com os dispositivos legais concernentes.

47 A quarta questão formulada pela consulente não indica os dispositivos da legislação tributária sobre cuja aplicação ou interpretação haja dúvida. Ao descrever a questão, a consulente apenas indaga se poderá apurar crédito da sistemática não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas várias situações que descreve na consulta, mas não menciona, em sua exposição, o dispositivo da legislação tributária relativo à apuração de créditos que apresente obscuridade em sua interpretação. Da forma como descreve a questão, entende-se que a consulente pretende obter assessoria jurídica ou contábil-fiscal por meio da consulta apresentada.

48 Diante disso, declara-se a ineficácia da consulta em relação à quarta questão, nos termos da IN RFB nº 2.058, art. 13, II, e art. 27, I, II e XIV.

CONCLUSÃO

49 Com base no exposto e na legislação citada, soluciona-se a presente consulta, vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 49, de 24 de março de 2021, e à Solução de Consulta Cosit nº 129, de 14 de setembro de 2018, declara-se sua ineficácia parcial, nos termos IN RFB nº 2.058, de 2021, art. 2º c/c o art. 27, I, II, IX e XIV, e responde-se à consulente o seguinte:

49.1 na importação por conta e ordem de terceiro, o importador é a pessoa jurídica contratada pelo adquirente de mercadoria no exterior para promover o despacho aduaneiro de importação, agindo como mero mandatário;

49.1.1 para fins de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a receita bruta do importador será aquela auferida na prestação de serviços ao adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem;

49.1.2 na importação por conta e ordem, o adquirente da mercadoria no exterior se apresenta como o sujeito passivo da obrigação tributária a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, sendo

a receita bruta decorrente da venda dessa mercadoria sujeita à apuração concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às alíquotas de 2% e 9,6%, respectivamente;

49.2 na importação por encomenda, a pessoa jurídica importadora (importador por encomenda) é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para venda a encomendante predeterminado;

49.2.1 o importador por encomenda, sendo proprietário da mercadoria importada, figura como sujeito passivo da obrigação tributária a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, quando da respectiva venda ao encomendante, devendo recolher a Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base nas alíquotas concentradas de 2% e 9,6%, respectivamente.

49.2.2 deve ser declarada a ineficácia da consulta quando o fato estiver definido em disposição literal de lei, a consulente não for o sujeito passivo da obrigação tributária objeto de questionamento, não houver a indicação dos dispositivos da legislação tributária que ensejaram a dúvida apresentada e quando a consulta tiver por objeto a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB, nos termos da IN RFB nº 2.058, de 2021. Portanto, consideram-se ineficazes as questões 2, 2.1, 3.1 e 4 formuladas pela consulente.

Assinado digitalmente

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

Assinado digitalmente

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

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados - Cotri.

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

Assinado digitalmente

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

De acordo. Encaminha-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

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, vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 49, de 24 de março de 2021, e à Solução de Consulta Cosit nº 129, de 14 de setembro de 2018, e declaro sua ineficácia parcial, nos termos da IN RFB nº 2.058, de 2021, art. 2º, art. 13, II, e art. 27, I, II,

PROCESSO Insira qualquer conteúdo que você queira repetir, inclusive outros controles de conteúdo. Você também pode inserir esse controle em torno de linhas de tabela para repetir partes de uma tabela.

SOLUÇÃO DE CONSULTA 65 – COSIT

IX e XIV. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.
Dê-se ciência à interessada.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação