



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	150 – COSIT
DATA	28 de maio de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

## Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. IMPOSSIBILIDADE.

A Lei nº 10.865, de 2004, define que o contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação é o importador, ou seja, a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional, esta representada, na importação por conta e ordem de terceiros, pela **trading company**.

Sendo a redução da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação um benefício fiscal próprio do adquirente, não é possível sua utilização por pessoa jurídica que atue por sua conta e ordem. Por se tratar de um benefício de natureza mista, com um aspecto objetivo e outro subjetivo, o fato de figurar na posição de **importador** uma **trading company** (aspecto subjetivo) viola uma das exigências para usufruir da redução da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, devendo ser aplicada a alíquota de 3,12% prevista no § 9º-A, I, do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004.

Na importação por conta e ordem de terceiros de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, efetuada por pessoa jurídica importadora **trading company** não fabricante de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da referida Lei, incide a alíquota de 3,12% da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, nos termos do § 9º-A, inciso I, da Lei nº 10.865, de 2004.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 49, DE 24 DE MARÇO DE 2021.**

**Dispositivos Legais:** Código Tributário Nacional, art. 22, I; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, I, 8º, § 9º-A; Lei nº 10.465, de 2002, art.3º; Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018, art. 2º, §§ 1º e 2º.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**  
IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA.  
IMPOSSIBILIDADE.

A Lei nº 10.865, de 2004, define que o contribuinte da Cofins-Importação é o importador, ou seja, a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional, esta representada, na importação por conta e ordem de terceiros, pela **trading company**.

Sendo a redução da alíquota da Cofins-Importação um benefício fiscal próprio do adquirente, não é possível sua utilização por pessoa jurídica que atue por sua conta e ordem. Por se tratar de um benefício de natureza mista, com um aspecto objetivo e outro subjetivo, o fato de figurar na posição de **importador** uma **trading company** (aspecto subjetivo) viola uma das exigências para usufruir da redução da alíquota da Cofins-Importação.

Na importação por conta e ordem de terceiros de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, efetuada por pessoa jurídica importadora **trading company** não fabricante de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da referida Lei, incide a alíquota de 14,37% da Cofins-Importação, nos termos do § 9º-A, inciso II, da Lei nº 10.865, de 2004.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 49, DE 24 DE MARÇO DE 2021.**

**Dispositivos Legais:** Código Tributário Nacional, art. 22, I; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, I, 8º, § 9º-A; Lei nº 10.465, de 2002, art.3º; Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018, art. 2º, §§ 1º e 2º.

## RELATÓRIO

A consulente afirma ser atuante no ramo de comércio exterior praticando diversas operações de importação e exportação. Informa ter firmado contrato de **importação por conta e ordem de terceiros**, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018, com a adquirente XXX, de “partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semiacabados, e pneumáticos, sem capacidade de produção nacional equivalente, todos novos”, comumente conhecidas como “autopeças”.

2. Transcreve trechos da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, que estabelece que, no caso de importação de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da citada lei, sendo o importador pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos relacionados no art. 1º do referido diploma legal, a alíquota da Cofins-Importação será definida no art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e, sendo o importador comerciante atacadista ou varejista ou consumidor das peças relacionadas nos

Anexos I e II, a alíquota de tal tributo será definida no § 9º-A do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004. A consulente destaca, ainda, o teor da Solução de Consulta Cosit nº 195, de 14 de dezembro de 2021, informando que, no presente caso, se trata de importação por conta e ordem de terceiros, em que a Consulente é uma **trading company**, prestadora de serviços, e a adquirente, pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002.

3. Defende que a Solução de Consulta Cosit nº 129, de 14 de setembro de 2018, não seria aplicável, por se tratar de importação por conta e ordem de terceiros no presente caso e, naquele, importação por encomenda.

4. Alega que, de acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018, “*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 pelo adquirente. A adquirente é a pessoa jurídica que realiza a transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador para promover despacho aduaneiro de importação (serviço). O objeto é a prestação do serviço de despacho aduaneiro, realizada pelo importador, a pedido do adquirente, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender outros serviços relacionados com a operação de importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro*”.

5. Informa que a própria legislação federal teria concedido expressamente à importação por conta e ordem de terceiros tratamento tributário equivalente ao da importação direta pelo adquirente, considerando a condição de tal adquirente, transcrevendo, em seguida, trechos da Lei nº 13.755, de 10 de dezembro de 2018, e da Portaria SECEX nº 44, de 24 de julho de 2020. Aduz, ainda, que por meio de Soluções de Consulta, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB já teria se manifestado nesse sentido.

6. Entende que, tratando-se de importação por conta e ordem de terceiros, em que a Consulente é uma **trading company**, prestadora de serviços, e a adquirente uma pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, seriam aplicáveis as alíquotas de 2,1% de Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e 9,65% de Cofins-Importação, conforme art. 8º, I, da Lei nº 10.865, de 2004, por se tratar de exceção à regra constante no § 9º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004 e que, não havendo PIS-faturamento e Cofins-faturamento na nota fiscal da remessa da consulente para a adquirente, caberá a esta última o recolhimento de tais tributos em posterior venda do produto final a terceiros, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002.

7. Finalmente, apresenta os seguintes questionamentos (grifos no original):

**11.1 - Quais as alíquotas de Pis-Importação e Cofins-importação, aplicáveis para importação por conta e ordem de terceiros, realizada nos termos da IN RFB 1.861/2018, de ‘autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/2002’, para adquirente “pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos relacionados no art.1º da Lei nº 10.485/2002”?**

**11.2 - É correto o entendimento da Consulente de que, tratando-se de importação por conta e ordem de terceiros, onde a Consulente é uma trading company, prestadora de serviços, e a adquirente é 'pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos relacionados no art.1º da Lei nº 10.485, de 2002', aplicam-se as alíquotas de 2,1% de Pis-Importação e 9,65% de Cofins-Importação, conforme artigo 8º, I, da Lei nº 10.865, de 2004, por se tratar de exceção à regra constante no § 9º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004?.**

## FUNDAMENTOS

8. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado relacionado à sua atividade, de modo a lhe propiciar o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, e que lhe possibilite evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação normativa formulada pela Fazenda Pública.

9. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra a interessada e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução de consulta.

10. Importa ressaltar, ainda, que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos expostos pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida aos fatos expostos na consulta, partindo da premissa de que haja conformidade entre os fatos narrados e a realidade.

11. Nesse sentido, não convalida nem invalida informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta.

12. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, conforme art. 29 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos

13. Assim, serão analisadas as dúvidas da requerente, à luz dos ditames contidos na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, na Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, bem como na legislação de regência dos tributos sob análise.

14. A Lei nº 10.865, de 2004, além de instituir a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre importações de bens e serviços, trouxe fundamentais alterações na tributação do Setor Automotivo nos seguintes termos:

**Lei nº 10.865, de 2004**

*Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências.*

(...)

*Art. 3º O fato gerador será:*

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

*II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.*

(...)

*Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:*

*I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo;*

(...)

*Art. 5º São contribuintes:*

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

(...)

*Art. 6º São responsáveis solidários:*

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

(...)

*Art. 7º A base de cálculo será:*

*I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou*

(...)

*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)*

*I - na hipótese do inciso I do caput do art. 3º, de: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)*

*a) 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)*

**b) 9,65% (nove inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Cofins-Importação; e (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)**

(...)

**§ 9º Na importação de autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da referida Lei, as alíquotas são de:**

**I - 2,62% (dois inteiros e sessenta e dois centésimos por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)**

**II - 12,57% (doze inteiros e cinquenta e sete centésimos por cento), para a Cofins-Importação. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)**

**§ 9º-A. A partir de 1º de setembro de 2015, as alíquotas da Contribuição do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação de que trata o § 9º serão de:**  
(Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

**I - 3,12% (três inteiros e doze centésimos por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)**

**II - 14,37% (quatorze inteiros e trinta e sete centésimos por cento), para a Cofins-Importação. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)**

(...)

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

(...)

**III - do § 9º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda ou à utilização como insumo na produção de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002;**

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

(grifos nossos)

15. A Lei nº 10.865, de 2004, também promoveu alteração na redação da Lei nº 10.465, de 2002, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, nos seguintes termos:

**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)*

16. Nota-se que a Lei promoveu uma diferenciação entre as alíquotas das contribuições entre pessoas jurídicas que fabriquem tais produtos e as que sejam meros comerciantes, atacadistas ou varejistas, dos mesmos produtos. Trata-se de promoção de políticas extrafiscais, como papel de incentivo a montadoras de veículos no território nacional, sendo totalmente constitucional, conforme já foi corroborado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 633.345:

*“É constitucional o § 9º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, a estabelecer alíquotas maiores, quanto à Contribuição ao PIS e à Cofins, consideradas empresas importadoras de autopeças não fabricantes de máquinas e veículos.”*

17. Considere-se, inclusive, que o objetivo da criação da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação foi igualar o tratamento tributário entre os mercados interno e externo, conforme exposição de motivos EM nº 00008/2004-MF, que acompanhou a Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, a qual originou a Lei nº 10.865, de 2004. Dessa exposição de motivos se destacam os seguintes excertos (sem os destaques no original):

*Excelentíssimo Senhor Presidente da República,*

*Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência a proposta de Medida Provisória, que institui a cobrança de Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP-Importação e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS-Importação incidentes sobre as importações de bens e serviços do exterior, previstas no inciso II do § 2º do art. 149 e no inciso IV do art. 195, da Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº 42, de 19 de dezembro de 2003.*

*2. As contribuições sociais ora instituídas **dão tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da Contribuição para o Financiamento Seguridade Social (COFINS), e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas** dessas contribuições.*

*[...]*

4. A proposta, portanto, **conduz a um tratamento tributário isonômico** entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados: **tributação às mesmas alíquotas** e possibilidade de desconto de crédito para as empresas sujeitas à incidência não-cumulativa. As hipóteses de vedação de créditos vigentes para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados sujeitos às contribuições instituídas por esta Medida Provisória.

[...]

18. A dúvida da Consultante paira, especialmente, em relação ao tratamento tributário cabível no caso de ser realizada a importação por conta e ordem de terceiros, em que o importador seja uma **trading company**, prestadora de serviços, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018, e o adquirente, peessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002 (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). Em outras palavras, a consulta apresentada tem por objeto definir as alíquotas de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação relativamente aos bens que a interessada diz importar.

19. O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), em seu art. 22, estabelece:

*Art. 22. Contribuinte do imposto é:*

*I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;*

20. Já o Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, em seu art. 31 dispõe que o contribuinte do imposto é o importador, assim considerada a pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional.

21. Nesse sentido, torna-se cabível colacionar trechos da citada Instrução Normativa RFB nº 1.861, 2018:

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

(...)

22. Dos dispositivos acima transcritos, destaca-se o seguinte:

22.1 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.

23. A despeito da 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 nº 49 – Cosit, de 24 de março de 2021, cujo entendimento apresenta efeito vinculante no âmbito da RFB, por força dos arts. 31 e 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

24. 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 a nova norma, a Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018.

25. A seguir, transcrevem-se os trechos da Solução de Consulta nº 49 – Cosit, 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](http://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 acrescidos):

“(…)

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 2002<sup>1</sup>, e a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002<sup>2</sup>, 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);*

<sup>1</sup> Revogada pela IN RFB nº 1.861, de 2018.

<sup>2</sup> Revogada pela IN RFB nº 1.861, de 2018.

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.

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 repasse 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, prevêem 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 acrescidos)

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 acrescidos)

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 computadores (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 atuação da fiscalização da SRF ou, até mesmo, terem suas mercadorias apreendidas.*

*O que é a importação por 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.

26. Portanto, diante da exposição acima, cabe destacar que na importação por conta e ordem:

26.1 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:

a) o contribuinte – o importador, pessoa física ou jurídica que promove a entrada de bens estrangeiros no território nacional; e

b) o responsável solidário - o adquirente de bens estrangeiros;

26.2 o importador é considerado o contribuinte de direito e 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;

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

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

26.5 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);

27. Nestes termos, temos que a **trading company**, ao promover a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro, figurando como consignatária do conhecimento de carga, poderá encontrar-se em duas situações distintas, a saber:

a) como importador e proprietário da mercadoria: neste caso a **trading** é o adquirente e o importador, pois promoveu a entrada da mercadoria. Tanto o conhecimento de carga estará a ela consignado, como a Fatura Comercial será emitida em seu nome (a empresa detém a posse e a propriedade da mercadoria) – **esse é um caso de importação comum, em que o importador e o adquirente configuram a mesma pessoa;**

b) somente como **importador (contribuinte**, segundo art. 5º da Lei nº 10.865, de 2004): nesta hipótese a **trading** figura como prestadora de serviços, sendo contratada para realizar a operação de importação por conta e ordem de terceiro. O **adquirente da mercadoria estrangeira** é pessoa diversa do importador – ele é considerado **responsável tributário solidário** (art. 6º da Lei). A **trading company** continuará, dessa forma, sendo o importador, pois é ela quem promove a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro e em nome de quem é consignada a mercadoria no conhecimento de carga. Contudo, a Fatura Comercial é emitida em nome do adquirente, à ordem de quem a **trading company** promoveu a importação (a empresa detém somente a posse da mercadoria).

28. Ocorre, contudo, que, em se tratando de benefício fiscal, como representa uma redução de alíquota, na ausência de previsão normativa expressa, não é possível, com base na destinação dos produtos por ela importados, ocorrer a ampliação do escopo da norma mais benéfica.

29. Observa-se, inclusive, que o caráter do benefício é misto, comportando o aspecto objetivo, com indicação dos produtos indicados taxativamente na TIPI, e também o aspecto subjetivo, uma vez que se destina à indústria automobilística. Ao analisar consulta versando sobre tal benefício em relação ao imposto de importação, a Disit/SRRF07 emitiu a Solução de Consulta SRRF/7ª RF/DISIT nº 3, de 10 de janeiro de 2002, na qual concluiu que “[...] a redução não se prende simplesmente à natureza da mercadoria, mas à qualidade de quem importa.”. Segundo essa solução de consulta, além do caráter objetivo (natureza da mercadoria), a isenção também seria subjetiva e, conseqüentemente, a importadora por conta e ordem de terceiros não teria direito à fruição da redução do imposto de importação prevista no art. 5º da Lei nº 10.182, de 2001.

30. Nesse escopo, a aplicação restritiva das normas que afastam a exigência integral do tributo é inclusive consagrada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF que, *p. e.*, ao examinar a imunidade tributária subjetiva fixou Tese de Repercussão Geral – Tema 342, nos seguintes termos (g. nossos):

***STF Repercussão Geral: Tema 342***

***“A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.”***

31. Evidente que a aplicação restritiva da norma que discrimina favoravelmente determinado sujeito passivo não opera apenas em caso de imunidade, mas, ainda com mais razão,

também se impõe na interpretação da normativa infraconstitucional concessiva de qualquer benefício fiscal, no caso, das normas que preveem a suspensão do imposto ou de outras normas concessivas de favores fiscais.

32. Aliás, a Cosit já se pronunciou a respeito, entre outras, na Solução de Consulta Cosit nº 223, de 23 de dezembro de 2021, cuja ementa se transcreve em parte (grifos nossos):

**SC Cosit nº 223, de 2021**

**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.*

33. Assim, considerando que importador é aquele que promove a entrada de bens estrangeiros no território nacional, nos termos do art. 5º, inciso I, da Lei nº 10.865, de 2004 – uma vez que figura nesse papel **pessoa jurídica não relacionada na exceção à regra constante no § 9º do art. 8º da referida Lei**, são aplicáveis as alíquotas indicadas no § 9º-A, incisos I e II, da referida lei, incidindo, portanto, alíquotas de 3,12% e 14,37% da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, respectivamente, na importação por conta e ordem de terceiros, realizada nos termos da Instrução Normativa RFB 1.861, de 2018, de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002.

34. Em função da resposta ao primeiro questionamento, encontra-se prejudicado o segundo.

## CONCLUSÃO

35. Soluciona-se a presente consulta respondendo a interessada que:

35.1 a Lei nº 10.865, de 2004, define que o contribuinte da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação é o importador, ou seja, a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional, esta representada, na importação por conta e ordem de terceiros, pela **trading company**;

35.2 por se tratar de um benefício de natureza mista, com um aspecto objetivo e outro subjetivo, o fato de figurar na posição de **importador** uma **trading company** (aspecto subjetivo) viola uma das exigências para usufruir da redução da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação;

35.3 na importação por conta e ordem de terceiros de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 2002, efetuada por pessoa jurídica importadora **trading company** não fabricante de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da referida Lei, incide as alíquotas de

3,12% e 14,37% da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, respectivamente, nos termos do § 9º-A, incisos I e II, da Lei nº 10.865, de 2004.

*Assinatura digital*  
CLAUDIA M DOS S KOZLOWSKI  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*Assinatura digital*  
LUCIANO DE MORAES REBOUÇAS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*Assinatura digital*  
ELADIO ALBUQUERQUE COSTA NETO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à consideração do Coordenador de Tributos Sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados - Cotri.

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

*Assinatura digital*  
ANELISE FAUCZ KLETEMBERG  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Direi

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

*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 2021. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

*Assinatura digital*  
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit