



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	187 – COSIT
DATA	25 de junho de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

## Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

IMUNIDADE E ISENÇÃO. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - EBAS. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. FRUIÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL PELO IMPORTADOR. IMPOSSIBILIDADE.

Na ausência de previsão normativa, não é possível a utilização de benefício fiscal próprio do adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por pessoa jurídica importadora, a qual reveste-se da condição de contribuinte ao promover a entrada da mercadoria estrangeira no território aduaneiro.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 418, DE 11 DE SETEMBRO DE 2017; Nº 191, DE 10 DE JUNHO DE 2019; E Nº 223, DE 23 DE DEZEMBRO DE 2021.

Dispositivos legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 121; Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, art. 1º; Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, artigos 104, 241 e 254, I; Instrução Normativa RFB nº 1861, de 27 de dezembro de 2018, art. 2º; Instrução Normativa RFB nº 2058, de 9 de dezembro de 2021.

## RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre interpretação da legislação tributária realizada por pessoa jurídica que informa atuar no ramo de atividade de importação, exportação e comércio de produtos importados do exterior.

2. No tocante à sua atuação em operação de importação por conta e ordem de entidade beneficente de assistência social (Ebas), a consulente pergunta se:

a) é aplicável a imunidade ou isenção tributária de impostos e contribuições sociais incidentes na operação de importação, com base no art. 150, inciso VI, alínea “c”, e art. 195, § 7º, da Constituição Federal (CF);

b) a imunidade prevista no art. 195, § 7º, da CF alcança a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes na importação;

c) a importadora deve exigir da Ebas a declaração com as informações constantes do art. 14 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN) e certificação da Ebas prevista na Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009 (revogada pela Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, que regula a matéria atualmente).

## FUNDAMENTOS

3. Preliminarmente, cumpre lembrar que as soluções de consulta não convalidam as informações apresentadas pela consulente, conforme prescreve o art. 45 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 2058, de 9 de dezembro de 2021, que regulamenta o processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

4. Quanto ao mérito, os tributos incidentes na importação, cuja imunidade e isenção são questionadas pela consulente, são os seguintes: Imposto sobre a Importação (II) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na importação; Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), incidentes na importação.

5. A fim de responder às duas primeiras perguntas da consulente, cumpre identificar as posições jurídicas do importador e do adquirente em uma importação por conta e ordem à luz do art. 2º da IN RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018, que assim dispõe (sem destaques no original):

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. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

§ 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. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

§ 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.

6. A leitura desses dispositivos deixa claro que, nas operações por conta e ordem de terceiros, o importador que atua por conta e ordem de outra empresa é efetivamente quem promove, em seu próprio nome, o despacho aduaneiro de importação. É considerado, portanto, o “importador de direito”, enquanto o “importador de fato” é o adquirente, mandante da operação.

7. Nesse sentido, cumpre examinar o conteúdo dos arts. 104, 241 e 254 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009), que reproduzem as disposições legais que estabelecem quem são os contribuintes dos tributos incidentes na importação, conforme transcrito a seguir, com os grifos nossos:

Imposto de Importação:

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

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

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

III - o adquirente de mercadoria entrepostada.

.....

Imposto sobre Produtos Industrializados:

Art. 241. É **contribuinte** do imposto, na importação, o **importador**, em relação ao fato gerador **decorrente do desembaraço aduaneiro** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “b”).

.....

PIS/Pasep – Importação e Cofins-Importação:

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

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

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

III - o adquirente de mercadoria entrepostada.

8. Com base nos dispositivos acima destacados, é razoável compreender que, independente da modalidade de importação, o contribuinte do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é o importador, assim considerada qualquer pessoa, física ou jurídica, que promova a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional.

9. Por relevante, registre-se que, nos termos do art. 121 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Assim, uma vez que o art. 1º do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, expressamente define o fato gerador do imposto de importação como sendo a entrada da mercadoria no território nacional, torna-se claro que na importação por conta e ordem de terceiro a pessoa contratada para importar reveste-se da condição de contribuinte.

10. Registre-se, ainda, que, nos termos do inciso III do parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, é responsável solidário, o que corrobora a condição de contribuinte da pessoa contratada para importar.

11. A matéria foi objeto da Solução de Consulta Cosit nº 418, de 11 de setembro de 2017, que, ao tratar de importações realizadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, manifestou-se nos seguintes termos (sem destaques no original):

ISENÇÃO. ENTIDADE AUTÁRQUICA. IMPORTAÇÃO EFETUADA POR CONTA E ORDEM.

Por observância da lei de regência da matéria, as **importações realizadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios**, são isentas do imposto de importação, do imposto sobre produtos industrializados, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, desde que observados os termos, limites e condições estabelecidos no Regulamento Aduaneiro.

A pessoa jurídica de direito privado que opere por conta e ordem de qualquer dos entes acima citados **não pode efetuar importação de bens com isenção dos tributos incidentes na respectiva operação**, tendo em vista a ausência de previsão normativa que preveja, expressamente, a exclusão do crédito tributário na hipótese em questão.

12. Vale lembrar que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 150, VI, “a”, da CF, instituir impostos sobre patrimônio, renda e serviços, uns dos outros (imunidade recíproca).

13. Posteriormente, a Solução de Consulta Cosit nº 191, de 10 de junho de 2019, adotou entendimento semelhante, com base na Solução de Consulta supramencionada, e ainda em observância à literalidade da tese de Repercussão Geral nº 342, reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), segundo a qual a imunidade tributária subjetiva é aplicável apenas quando seu beneficiário (o ente imune) se encontre na posição de contribuinte de direito, e não na de simples contribuinte de fato, sendo considerada irrelevante a repercussão econômica do tributo envolvido:

Solução de Consulta Cosit nº 191, de 2019:

[...]

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

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

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

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

(...)

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

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

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

[...]

14. Mais recentemente, a Solução de Consulta Cosit nº 223, de 23 de dezembro de 2021, confirmou a posição jurídica do importador, como se vê em sua ementa (sem destaques no original):

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

Na ausência de previsão normativa, não é possível a utilização de benefício fiscal próprio do adquirente de mercadoria importada por empresa que atue por sua conta e ordem.

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

**Os benefícios fiscais concernentes ao II, ao IPI-Vinculado, ao PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação** incidentes na importação de bens destinados a reparo, revisão ou manutenção de aeronaves aplicam-se apenas nas operações em que o importador de fato for o próprio possuidor ou proprietário das aeronaves, ou oficina credenciada, por ele previamente contratada, para a prestação dos

referidos serviços, **estando afastada, por falta de previsão normativa, a possibilidade de sua utilização em qualquer modalidade indireta de importação, a exemplo das operações realizadas por conta e ordem.**

15. Isso posto, em relação às duas primeiras questões da consulta, responde-se que, por ausência de previsão normativa, não é aplicável a imunidade ou isenção tributárias de impostos e contribuições sociais incidentes na operação de importação por conta e ordem de terceiros, próprios do adquirente, por empresa que atue por sua conta e ordem.

16. A terceira questão formulada pela consulente, qual seja, se o importador deve exigir da Ebas a declaração com as informações constantes do art. 14 do CTN e a correspondente certificação, resta prejudicada em face das conclusões proferidas nos questionamentos anteriores.

## CONCLUSÃO

17. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à consulente que, na ausência de previsão normativa, não é possível a utilização de benefício fiscal próprio do adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por pessoa jurídica importadora, a qual reveste-se da condição de contribuinte ao promover a entrada da mercadoria estrangeira no território aduaneiro.

18. Solução de Consulta parcialmente vinculada às Soluções de Consulta Cosit nº 418, de 11 de setembro de 2017; nº 191, de 10 de junho de 2019; e nº 223, de 23 de dezembro de 2021.

*Assinatura digital*

OLGA KOSTOUROS

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributação Internacional (Cotin) e à Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

*Assinatura digital*

ANDRÉ RICARDO P. BERANGER

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributos sobre o Comércio  
Exterior

*Assinatura digital*

JEFFERSON FLEURY DOS SANTOS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Normas Gerais  
Relacionadas ao Direito Tributário

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação.

*Assinatura digital*

CLAUDIA ELENA FIGUEIRA CARDOSO NAVARRO  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da Cotin Substituta

*Assinatura digital*

ANDRÉ ROCHA NARDELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Copen

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

*Assinatura digital*

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