

Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Subsecretaria de Estado de Receita

ASSUNTO: IMPORTAÇÃO DE AERONAVE POR INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONVÊNIO 104/89.

**Consulta
nº 37/24.**

I. RELATÓRIO

Trata-se de consulta tributária, apresentada pela Fundação acima qualificada, sobre a incidência de ICMS na importação de uma aeronave diretamente realizada junto à empresa vendedora.

Na inicial (doc. [69419370](#)), expõe em síntese:

Que a Consulente é entidade filantrópica, com dedicação voltada à educação e assistência social.

O questionamento diz respeito a aquisição de uma aeronave no exterior, diretamente realizada junto à vendedora (BELL TEXTRON INC.), sediada nos Estados Unidos da América, com contrato firmado em setembro de 2022, estando a aeronave em processo de tramitação até a sua chegada para a realização do desembarço aduaneiro.

Trata-se de aeronave nova, adquirida junto à pessoa jurídica responsável diretamente pela produção e venda de tal helicóptero, sendo a sua aquisição necessária para atendimento da necessidade de otimização de locomoção de pessoas vinculadas à Direção da instituição.

Será também submetida ao procedimento próprio junto à Agência Nacional de Aviação – ANAC, para que sua utilização sirva também para a realização de transferências de pacientes para atendimentos médicos.

Pelo modelo de contrato, os recursos financeiros foram transferidos diretamente para o vendedor, não havendo terceiros para viabilizar o negócio.

Para a realização de despacho aduaneiro e nacionalização da aeronave, contratou empresa, através de contrato de prestação de serviço típico, especializada para a realização das tratativas referentes aos ditames burocráticos relativos a tais obrigações, aos quais por pressuposto de regularidade, exigem cadastramento de tal empresa junto ao SISCOMEX para a sua conclusão.

Nesse sentido, para além das minúcias referentes às exigências cadastrais para a realização da importação, o modelo adotado para a realização do negócio aponta para características da denominada *importação por conta e ordem de terceiro*, regulamentada pela Instrução Normativa nº 1861/18.

Tal premissa decorre do raciocínio de que a *importação por encomenda* prevista no artigo 3º da Instrução Normativa afirma que a importação por encomenda, determina que, em tal modelo, a pessoa jurídica importadora é contratada para realizar, em seu próprio nome e com seus próprios recursos, o despacho aduaneiro de mercadorias estrangeiras adquiridas no exterior para a revenda a um encomendante previamente determinado.

Delimitados tais modelos, a primeira pergunta diz respeito à estrutura normativa a respeito da categorização do sujeito passivo da relação jurídica referente ao ICMS importação.

Isso porque em nenhum momento a empresa contratada para a realização do despacho aduaneiro interferiu, operou ou adimpliu com qualquer valor para que o negócio fosse concretizado.

Menciona o enunciado sumular nº 520 do STF que fixa: “O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio”, do qual, extrai-se:

- a) Nas importações materialmente diretas ou indiretas na modalidade encomenda, o importador deve ser considerado como um destinatário jurídico do bem (já que sua etapa na cadeia de circulação da mercadoria é passível de consideração autônoma);
- b) Nas importações indiretas na modalidade por conta e ordem, pelo fato do importador ser um mero intermediário, o destinatário jurídico deve ser o adquirente do bem.

Dadas as nuances, torna-se imperioso responder sobre a caracterização da pessoa do importador apenas como prestador do serviço, contratado para realizar o despacho aduaneiro, eis que após a nacionalização da aeronave, será encaminhada ao adquirente, que já era proprietário antes do despacho, adquirindo diretamente do vendedor estrangeiro, sem possuir propósito de revenda e, portanto, sem propósito mercantil.

Cita o posicionamento do STF 342 segundo o qual: 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, que assevera em relação à importação de mercadorias, a entidade de assistência social será considerada contribuinte de direito se a mercadoria for importada para uso ou consumo próprio.

Pela matriz de incidência do ICMS Importação, quem é o sujeito passivo da relação jurídico-tributária quando tal importação é realizada por conta e ordem de terceiros: o adquirente contratante do bem ou o seu importador?

Continuando, detalha que é entidade filantrópica, com dedicação voltada à Educação e Assistência Social, bem como, preenche de maneira categórica os requisitos do art. 14 do CTN para pleno gozo da imunidade, que corrobora pelo fato de possuir o CEBAS – Certidão de Entidades Beneficentes de Assistência Social, o que implica no reconhecimento de que naquilo que diz respeito às contribuições federais, é imune.

Ressalta a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, alíneas “a” e “e” da Constituição Federal.

Acrescenta sobre os requisitos do art. 14 do CTN sobre a imunidade tributária em relação às instituições beneficentes da assistência social sem fins lucrativos e a sua certificação de acordo com a Lei Federal nº 12.101/09 (CEBAS).

Destaca que a condição de detentora do CEBAS, legitima mais um ponto de abordagem, no sentido de permitir que o presente caso seja analisado a luz do Convênio ICMS 104/89, isto porque, segundo o referido diploma legal, o Estado do Rio de Janeiro é signatário de um instrumento jurídico que isenta a operação de ICMS importação sem similar no país para entidades beneficentes de assistência social certificadas nos termos da Lei nº 12.101/09.

Informa que não realiza em seu modelo de negócios qualquer indicativo que aponte que, mesmo que não houvesse o reconhecimento da imunidade, ela seria contribuinte típica do ICMS, pois seu feixe de atuação está adstrito à prestação de serviços, não havendo em seu bojo de atuação, a prática costumeira de venda, industrialização, beneficiamento ou revenda de qualquer mercadoria.

Diante dessas perspectivas, apresenta as seguintes questões:

- a) Considerando que a Fundação Educacional Severino Sombra é uma instituição de ensino sem fins lucrativos, que atende aos requisitos legais para a imunidade tributária conforme previsto no artigo 150, VI, alínea c, da Constituição Federal pergunto se a SEFAZ/RJ reconhece a referida Fundação como detentora dos pressupostos que legitimam o reconhecimento de imunidade tributária referente ao ICMS importação;
- b) Em relação à aquisição de uma aeronave para uso administrativo pedagógico e hospitalar pela Fundação Educacional Severino Sombra pode se considerar que sua destinação voltada ao atendimento do escopo de atuação da consulente tal fato jurídico opera para o preenchimento do escopo constitucional para reconhecimento da imunidade em prol das instituições voltadas à assistência social.
- c) Superando a questão da imunidade nos termos do convênio ICMS 104/89 pergunto se a SEFAZ/ RJ considera que essa aquisição se enquadra nos critérios estabelecidos para isenção do ICMS prevista no referido convênio.
- d) Solicito ainda que caso a SEFAZ/ RJ não reconheça a imunidade tributária da Fundação Educacional Severino Sombra ou a isenção conferida pelo Convênio ICMS 104/89 que sejam apresentadas as razões e fundamentos para tal entendimento a fim de que possamos tomar as medidas necessárias para a regularização da situação fiscal da Fundação.

- e) Em linhas gerais, em se reconhecendo a imunidade em favor da consultante, se essa abrangeria imunidade em favor do despachante que atua por conta e ordem de terceiros em respeito aos precedentes jurisdicionais ejetados pelo Poder Judiciário.

O processo encontra-se instruído com: Atos constitutivos (doc. [69419376](#)), documentos comprobatórios de recolhimento de Taxa de Serviços Estaduais (docs. [69419388](#) e [69419390](#)) e parecer da AFE 14 (doc. [72398198](#)) informando que foram atendidos os requisitos dos art. 151, 152 e 165 do Decreto 2473/79, conforme CI 53/22.

2- Análise e Fundamentação

Inicialmente, cumpre ressaltar que, conforme disposto no Regimento Interno da SEFAZ, aprovado pela Resolução SEFAZ nº 414/2022, a competência da Superintendência de Tributação, bem como da Coordenadoria de Consultas Jurídico Tributárias abrange somente a interpretação da legislação tributária fluminense em tese (quando há dúvida razoável ou quando a legislação é omissa), não cabendo à verificação da adequação da norma ao caso concreto. Presumindo-se corretas as informações apresentadas, passamos a análise.

Ainda em caráter preliminar, destacamos que não compete a esta Coordenadoria manifestar-se acerca de decisões judiciais, mas tão somente a análise em relação à legislação tributária vigente.

Nesse sentido, há disposição expressa da incidência do ICMS na importação de mercadoria do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade, conforme inciso I do parágrafo único do artigo 2º da Lei nº 2657/96.

De fato, o artigo 150, inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal de 1988 (CF/88)^[1] estabelece imunidade tributária às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos atendidos os requisitos da lei, em relação aos tributos incidentes sobre o seu patrimônio, renda e serviços.

Nesse aspecto devemos ressaltar a classificação dos impostos adotada pelo Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66) distribuída entre os artigos 19 a 73: a) Impostos sobre o Comércio Exterior: Imposto de Importação e Exportação; b) Impostos sobre a Renda: Imposto de Renda; c) Impostos sobre o Patrimônio: ITR, IPTU, IPVA, ITBI, ITD, IGF; d) Imposto sobre Produção e Circulação: IOF, ICMS, IPI; e Imposto sobre Serviços: ISSQN e os serviços do ICMS. Assim sendo, a categorização fixada pelo CTN afasta a possibilidade de enquadramento do imposto estadual sobre a circulação de mercadorias nas hipóteses nas quais a regra impeditiva de incidência se aplica tão somente aos impostos incidentes sobre o “patrimônio, renda ou serviços”.

Ademais devemos considerar as limitações tributárias disciplinadas no artigo 9º do CTN:

“Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos arts. 21, 26 e 65;

II - cobrar impôsto sôbre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

IV - cobrar impôsto sôbre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nêle referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos”. (grifos nossos).

A Seção II do Capítulo II do CTN impõe requisitos para afastar incidência do ICMS conforme §2º do artigo 14:

“Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - (Revogado)

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos”. (grifos nossos)

O caso apresentado trata de aquisição por importação de meio de transporte por Instituição de Ensino e Assistência Social para uso administrativo, ou seja, para o transporte de membros da Diretoria, caracterizando a incidência do ICMS por se tratar de uma operação de circulação de mercadoria adquirida para fins administrativos não diretamente relacionado aos objetivos institucionais da entidade.

Noutro giro, deve ser considerado que nos termos da subalínea d.1.3 do inciso I do artigo 30 da Lei n.º 2.657/96 que o estabelecimento responsável pelo pagamento do ICMS é o "destinatário da mercadoria ou bem, quando a importação, promovida por outro

estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, esteja previamente vinculada ao objetivo de destiná-lo àquele”.

Dessa forma, tanto nas operações de “importação por conta e ordem de terceiro” ou “importação por encomenda”, na forma da Instrução Normativa RFB n.º 1861/2018, as obrigações tributárias relativas ao ICMS para o importador e destinatário estão disciplinadas no artigo 149 do Anexo XIII da Parte II da Resolução SEFAZ n.º 720/14, como segue;

“Art. 149. Para cumprimento das obrigações tributárias relativas ao ICMS decorrentes da importação efetuada por pessoa jurídica importadora, por conta e ordem de terceiros, deverão ser adotados os seguintes procedimentos:

I - o importador, por ocasião do desembarço aduaneiro, deverá:

a) efetuar o pagamento do imposto devido ao Estado do Rio de Janeiro, mediante documento de arrecadação preenchido em nome do adquirente da mercadoria ou do bem importados;

b) emitir:

1 - Nota Fiscal de entrada, sem destaque do ICMS;

2 - Nota Fiscal relativa à saída, sem destaque do ICMS, para fins de acobertar o trânsito até o adquirente, fazendo referência ao documento de arrecadação referido na alínea “a” do inciso I deste artigo.

II - o adquirente, por ocasião da entrada da mercadoria ou do bem em seu estabelecimento, deverá emitir documento fiscal incluindo no seu valor, quando cabível, frete, seguro e demais despesas, com destaque do ICMS, se devido, observada a disciplina regulamentar aplicável às entradas decorrentes de importação.

§ 1º O trânsito da mercadoria ou do bem até o estabelecimento do adquirente será acompanhado dos seguintes documentos:

a) da Nota Fiscal emitida nos termos do item 2 da alínea “b” do inciso I deste artigo;

b) do documento de arrecadação referido na alínea “a” do inciso I deste artigo;

c) cópia da correspondente Declaração de Importação;

d) Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS, no caso de operação isenta ou não tributada.

§ 2º Para os efeitos deste artigo: I - entende-se por importador por conta e ordem de terceiros a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial; II - entende-se por adquirente a pessoa jurídica encomendante da mercadoria importada”.

Em relação à aplicação do Convênio 104/89, considerando que a interpretação sobre benefícios fiscais deve ser literal e restritiva, conforme previsto no artigo 111 do Código Tributário Nacional (CTN), entendemos que não se aplica em relação à operação em tela pois nos termos do §1º da Cláusula primeira, o benefício somente se aplica na hipótese de as mercadorias se destinarem a atividades de ensino, pesquisa ou prestação de serviços médico-hospitalares. Dessa forma, não contempla a aquisição de aeronave para transporte da diretoria da instituição para fins administrativos. Por oportuno, esclarecemos que para a fruição do benefício do Convênio 104/89 devem ser observados previamente os procedimentos da Resolução nº 260/06.

3- Resposta

- a) Considerando que a Fundação Educacional Severino Sombra é uma instituição de ensino sem fins lucrativos, que atende aos requisitos legais para a imunidade tributária conforme previsto no artigo 150, VI, alínea c, da Constituição Federal pergunto se a SEFAZ/RJ reconhece a referida Fundação como detentora dos pressupostos que legitimam o reconhecimento de imunidade tributária referente ao ICMS importação?

Resposta: Não, pois a interpretação sistemática do disposto na Constituição à luz do contido no CTN revela que a não incidência constitucional somente alcança os impostos incidentes sobre o “patrimônio, renda ou serviços”, mas não o imposto estadual sobre a circulação de mercadorias.

- b) Em relação à aquisição de uma aeronave para uso administrativo pedagógico e hospitalar pela Fundação Educacional Severino Sombra pode se considerar que sua destinação voltada ao atendimento do escopo de atuação da consulente tal fato jurídico opera para o preenchimento do escopo constitucional para reconhecimento da imunidade em prol das instituições voltadas à assistência social?

Resposta: Não. Pelos motivos expostos na pergunta anterior.

- c) Superando a questão da imunidade nos termos do Convênio ICMS 104/89 pergunto se a SEFAZ/ RJ considera que essa aquisição se enquadra nos critérios estabelecidos para isenção do ICMS prevista no referido convênio?

Resposta: Não. O benefício somente se aplica na hipótese de as mercadorias se destinarem a atividades de ensino, pesquisa ou prestação de serviços médico-hospitalares. Dessa forma, não contempla a aquisição de aeronave para transporte da diretoria da instituição para fins administrativos.

- d) Solicito ainda que caso a SEFAZ/ RJ não reconheça a imunidade tributária da Fundação Educacional Severino Sombra ou a isenção conferida pelo Convênio ICMS 104/89 que sejam apresentadas as razões e fundamentos para tal entendimento a fim de que possamos tomar as medidas necessárias para a regularização da situação fiscal da Fundação.

Resposta: Razões e fundamentos apresentados no tópico de análise e fundamentação.

- e) Em linhas gerais, em se reconhecendo a imunidade em favor da consulente, se essa abrangeria imunidade em favor do despachante que atua por conta e ordem de terceiros em respeito aos precedentes jurisdicionais ejetados pelo Poder Judiciário.

Resposta: PREJUDICADA.

Em seguimento, nos termos do parágrafo 2º do artigo 37 da Seção VI da Resolução SEFAZ nº 414/2022, as decisões emanadas no âmbito da Superintendência de Tributação,

que causem grande impacto e repercussão geral, deverão ser previamente apreciadas pela Subsecretaria de Estado de Receita antes da produção de efetivos efeitos.

Por fim, fique a consulente ciente de que esta consulta perderá automaticamente a sua eficácia normativa em caso de mudança de entendimento por parte da Administração Tributária ou seja editada norma superveniente dispondo de forma contrária.

^[1] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI - instituir impostos sobre: (...) c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (...) § 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Encaminhamos o Parecer 63 ([73081238](#)) do órgão técnico desta Coordenadoria, cujo teor manifestamos concordância.

Considerando a possível repercussão geral da resposta desta Consulta, sugerimos a avaliação quanto à pertinência do encaminhamento dos autos à Subsecretaria de Estado de Receita para adoção das providências consideradas cabíveis; tendo em vista o disposto no §2º do artigo 37 do Capítulo II do Anexo à Resolução n.º 414/22^[1].

Em seguida, caso aplicável e com apreciação favorável ao parecer por parte do Sr. Subsecretário da Receita, sugerimos o encaminhamento à repartição fiscal de circunscrição do estabelecimento requerente, para dar ciência ao interessado, na forma preconizada pelo Art. 154^[2] do Decreto nº 2473/1979.

^[1] *2º As decisões emanadas no âmbito da Superintendência de Tributação, que causem grande impacto e repercussão geral, deverão ser previamente apreciadas pela Subsecretaria de Estado de Receita antes da produção de efetivos efeitos.*

^[2] *Art. 154. Respondida a consulta, o processo será devolvido à repartição de origem, para que esta cientifique o consulente, intimando-o, quando for o caso, a adotar o entendimento da administração e recolher o tributo porventura devido em prazo não inferior a 15 (quinze) dias.*