



---

## Solução de Consulta nº 30 - Cosit

**Data** 29 de janeiro de 2014

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI**

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. INCIDÊNCIA DO IPI NA SAÍDA DO IMPORTADOR POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO COMO O VALOR DA OPERAÇÃO. NÃO INCLUSÃO DO IPI VINCULADO NA BASE DE CÁLCULO.

Na importação por conta e ordem de terceiros, incide o IPI no desembaraço aduaneiro e na saída da mercadoria do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros. O valor do IPI a ser recolhido deverá ser recalculado para corresponder ao valor da operação de saída do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros, compreendendo o preço do produto, o frete, as demais despesas acessórias, o valor do serviço cobrado do adquirente pelo importador por conta e ordem de terceiros e o valor dos tributos incidentes na importação, exceto o IPI vinculado. Este poderá ser descontado como crédito na determinação do IPI a pagar.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, art. 14, I, e § 1º, e art. 18; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 79; Decreto nº 7.212, de 2010 (Ripi/2010), art. 9º, I e IX, art. 35 e art. 190, I, “b”, e § 1º; e IN SRF nº 247, de 2002, art. 12, I, art. 86, III, e art. 87, I, IV e V.

## **Relatório**

O interessado, acima identificado, vem formular consulta a esta Superintendência sobre a interpretação da alínea “c” do inciso IV do art. 87 da Instrução Normativa (IN) SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, no que tange à inclusão do IPI destacado na nota fiscal de entrada do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros no cálculo do IPI referente à nota fiscal de saída.

2. Afirma o consulente que se dedica às atividades de representação, comércio varejista e atacadista de artigos têxteis, bem como às atividades de comércio exterior,

com a execução de importação por conta própria, por conta e ordem de terceiros e por encomenda.

3. Explica que, de acordo com o art. 87 da IN SRF nº 247, de 2002, além da fatura de prestação de serviços, emite o consulente a nota fiscal de entrada e a nota fiscal de saída, referente à remessa das mercadorias ao estabelecimento do adquirente.

4. Menciona que, de acordo com o art. 9º, incisos I e IX, e o art. 37 do Regulamento do IPI – Ripi/2010 (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010), a empresa importadora por conta e ordem de terceiros está sujeita ao recolhimento do IPI sobre as notas fiscais de entrada e de saída acima referidas.

5. Entende que, de acordo com o art. 87, IV, “c”, da IN SRF nº 247, de 2002, o IPI deve ser calculado sobre o valor total da operação de saída. Explica que o IPI incidente na saída do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros está sendo calculado com o IPI da nota de entrada incluído na base de cálculo, de modo que estariam ocorrendo distorções comerciais, na medida que o valor da nota fiscal de saída fica diferente do desembolso efetivo do adquirente.

6. Relata a existência de soluções de consulta que determinam que o IPI pago no desembaraço aduaneiro não deve ser incluído na base de cálculo do IPI a ser destacado na nota fiscal de saída. Cita como exemplo a Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 176, de 22 de julho de 2010.

7. Por fim, considerando que os precedentes em solução de consulta surtem efeitos apenas para as partes consulentes, questiona se o IPI pago no desembaraço aduaneiro deve compor ou não a base de cálculo do IPI incidente na saída do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros, constante da nota fiscal de saída.

## Fundamentos

8. O Regulamento do IPI – Ripi/2010 (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010), em seu artigo 9º, define os estabelecimentos equiparados a industrial. Dentre eles, destacam-se os incisos I e IX, que apresentam:

**Art. 9º** Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - **os estabelecimentos importadores** de produtos de procedência estrangeira, **que derem saída** a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

(...)

IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que **adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora** (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 79, e Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, art. 13); [sem grifo no original]

9. Por esse dispositivo, fica evidente que são estabelecimentos equiparados a industriais tanto os estabelecimentos importadores que derem saída a produtos de procedência estrangeira quanto os estabelecimentos adquirentes de produtos importados por sua conta e ordem.

10. Define o art. 35 do Regulamento do IPI (Ripi/2010) as hipóteses de ocorrência do fato gerador do IPI:

**Art. 35.** Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou

II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.  
[sem grifo no original]

11. Vê-se, pois, que, para o importador por conta e ordem de terceiros, ocorre o fato gerador do IPI em dois momentos: no desembaraço aduaneiro e na saída de seu estabelecimento, que é equiparado a industrial. Esclareça-se ainda que, para a ocorrência do segundo fato gerador, não há o requisito de que a saída seja decorrente de venda do produto. O fato gerador vai ocorrer em que pese não haja a transferência de propriedade da mercadoria, no caso de saída da mercadoria do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros (equiparado a industrial) para o estabelecimento do adquirente.

12. Por sua vez, a base de cálculo do IPI é determinada pelo artigo 190, inciso I, “b”, do Ripi/2010:

**Art. 190.** Salvo disposição em contrário deste Regulamento, constitui valor tributável:

I - dos produtos de procedência estrangeira:

a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea “b”); e

b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); ou

II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).

§ 1º O valor da operação referido na alínea “b” do inciso I e no inciso II **compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário** (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, § 1º, Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 27, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15). [sem grifo no original]

13. Assim, além da incidência do IPI no desembaraço aduaneiro, há nova incidência deste imposto na operação de saída do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros, e sua base de cálculo é o valor total da operação, que abrange valores além daqueles presentes na fatura comercial do exportador como o ICMS incidente nessa etapa, o frete e demais despesas acessórias, o valor do serviço cobrado do adquirente pelo importador por conta e ordem de terceiros e o valor dos tributos incidentes na importação, exceto o IPI vinculado. Todavia, em face da não cumulatividade característica deste imposto, o valor pago no desembaraço poderá ser apropriado como crédito no cálculo do IPI a pagar dessa etapa.

14. Ressalte-se que o valor total da operação, que servirá como base de cálculo para o IPI incidente na saída do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros, **não inclui o valor do IPI pago no desembaraço aduaneiro**. Essa não inclusão decorre da natureza do IPI, tributo calculado por fora, e que, portanto, não integra o valor da operação.

15. Esclareça-se que a base de cálculo do IPI na saída do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros não coincide com o valor total da nota fiscal de saída. É que o inciso IV do art. 87 da IN SRF nº 247, de 2002, determina que, na nota fiscal de saída, devem constar apenas os valores constantes da nota fiscal de entrada (fatura comercial do exportador mais tributos incidentes na importação), acrescidos do ICMS e do IPI incidentes na saída. Esse valor não é a base de cálculo do IPI, uma vez que esta, conforme já mencionado, corresponde ao valor total da operação, compreendido pelo preço do produto, pelo frete, pelas demais despesas acessórias, pelo valor do serviço cobrado do adquirente pelo importador por conta e ordem de terceiros e pelo valor dos tributos incidentes na importação, exceto o IPI vinculado. Transcreve-se o art. 87 da IN SRF nº 247, de 2002:

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

I – emitir, na data em que se completar o despacho aduaneiro das mercadorias, **nota fiscal de entrada na qual deverão ser informados:**

a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim entendidos os valores constantes da fatura comercial, expressos em moeda estrangeira convertidos em reais pela cotação, para compra, divulgada pelo Banco Central do Brasil no dia anterior ao da emissão da nota fiscal de entrada;

b) **em linhas separadas, o valor de cada tributo incidente na importação;**

(...)

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:

a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim entendidos os valores expressos em reais apurados de conformidade com o disposto na alínea "a" do inciso I, acrescidos do valor dos tributos incidentes na importação;

b) **o destaque do valor do ICMS incidente na saída das mercadorias do estabelecimento da pessoa jurídica importadora**, calculado de conformidade com a legislação aplicável.

c) **o IPI, calculado sobre o valor da operação de saída;** [sem grifo no original]

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.

Parágrafo único. Na nota fiscal de serviços deverá constar o número das notas fiscais de saída das mercadorias a que corresponder os serviços prestados. [sem grifo no original]

16. Cabe também lembrar que, de acordo com o art. 12, I, e com o art. 87, V, da IN SRF nº 247, de 2002, o pagamento, pela pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiros, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não será feito com base na operação de saída, mas na receita auferida com os serviços de intermediação prestados ao adquirente, que deverá constar em nota fiscal de serviços, tendo por destinatário o adquirente.

17. Cumpre esclarecer que a diferença entre a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e a incidência do IPI reside em que, enquanto nas contribuições a base de cálculo é o valor da receita, no IPI é o valor da operação. Em outras palavras, enquanto a receita do importador por conta e ordem de terceiros é apenas a comissão pelos serviços prestados, o valor referente à operação de saída da mercadoria diz respeito ao próprio valor da mercadoria.

18. Por fim, em relação à entrada da mercadoria no estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros, deve-se observar que não se trata de hipótese de

ocorrência de fato gerador de IPI, de modo que não há que se calcular o valor do IPI para este momento. Requer tão somente o inciso I do art. 87 da IN SRF nº 247, de 2002, a emissão de nota fiscal simbólica representativa da entrada no estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros, em que deve constar, em linhas separadas, o valor de cada tributo incidente na importação.

## Conclusão

19. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que, na importação por conta e ordem de terceiros, incide o IPI no desembaraço aduaneiro e na saída da mercadoria do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros. O valor do IPI a ser recolhido deverá ser recalculado para corresponder ao valor da operação de saída do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros, compreendendo o preço do produto, o frete, as demais despesas acessórias, o valor do serviço cobrado do adquirente pelo importador por conta e ordem de terceiros e o valor dos tributos incidentes na importação, exceto o IPI vinculado. Este poderá ser descontado como crédito na determinação do IPI a pagar na saída da mercadoria do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros.

À consideração superior.

Assinado digitalmente

**JOSÉ FERNANDO HUNING**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB)

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Produção e o Comércio Exterior (Cotex).

Assinado digitalmente

**MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI**  
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Disit - 9ª RF

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

Assinado digitalmente

**JOÃO HAMILTON RECH**  
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador da Cotex

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

**FERNANDO MOMBELLI**

Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit