



---

## Solução de Consulta nº 159 - Cosit

**Data** 16 de maio de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. SAÍDA DE MERCADORIA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS PARA O PARA O ESTABELECIMENTO DO ADQUIRENTE. BASE DE CÁLCULO DO IPI. ICMS DEVIDO.

Na operação de saída do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros (equiparado a industrial), para o para o estabelecimento do adquirente, há incidência do IPI, e sua base de cálculo corresponderá ao valor total da operação de saída, que abrange o valor constante na nota de entrada (fatura comercial mais tributos incidentes na importação), acrescido do valor do frete, das demais despesas acessórias cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário e do ICMS devido nessa operação, independentemente de esse imposto ter sido pago ou não.

**Dispositivos Legais:** Regulamento do IPI - Ripi, de 2010 (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010), art. 9º, incisos I e IX; art. 35, inciso II; art. 190, inciso I, alínea “b”, e § 1º; art. 18 da Lei nº 4.502, de 1964; art. 7º da IN RFB nº 1861, de 2018.

### **ASSUNTO: PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Não produz efeitos a consulta formulada, quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei.

**Dispositivos Legais:** Art. 46 do Decreto nº 70.235, de 1972, e inciso IX do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

## Relatório

A consulente qualificada em epígrafe apresenta consulta acerca do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

2. Em virtude de alegar-se beneficiária de incentivo fiscal que lhe reduz a base de cálculo do ICMS devido na entrada de mercadoria importada por conta e ordem de terceiro, a consulente, em suma, busca saber o valor desse imposto a ser considerado como base de cálculo do IPI na operação de saída dessa mercadoria do estabelecimento importador para o adquirente. Indaga, ainda, a respeito das despesas acessórias que compõem a referida base de cálculo do IPI. Ambos os questionamentos são formulados nos seguintes termos a seguir transcritos literalmente da consulta:

*1) Qual o valor do ICMS-Importação a ser considerado para a composição da base de cálculo do IPI na nota fiscal de remessa ao adquirente? O valor efetivamente pago, ou o efetivamente destacado na nota fiscal de entrada?*

*2) Quais as despesas acessórias que devem ser consideradas na composição da base de cálculo do IPI destacado na nota fiscal de remessa do importador para o adquirente? Todas as despesas relacionadas à importação e incorridas até a remessa para o adquirente? As faturas e notas fiscais emitidas por terceiros diretamente ao adquirente serão incluídas no recálculo do IPI da nota de remessa?*

3. Em suficiente síntese, é o relatório.

## Fundamentos

4. 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.

5. 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.

6. 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.

7. 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.

8. 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 1.396, 16 de setembro de 2013, bem como na legislação de regência dos tributos sob análise.

9. Quanto ao mérito da consulta, o Regulamento do IPI – Ripi, de 2010 (Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010) define, no artigo 9º, os estabelecimentos equiparados a industrial, com destaque, quanto ao caso em comento, para os incisos I e IX a seguir transcritos:

**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]**

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

11. Define o art. 35 do Regulamento do IPI (Ripi/2010) as hipóteses de ocorrência do fato gerador do Imposto sobre Produto Industrializado (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]**

12. 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.

13. O artigo 7º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1861, de 27 de dezembro de 2018, define o que deve constar na nota fiscal de entrada emitida pela pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiros, nos termos a seguir transcritos:

**Art. 7º Para cada operação de importação por conta e ordem de terceiro, o importador deverá emitir, observada a legislação específica:**

**I - nota fiscal de entrada, após o desembaraço aduaneiro, ou autorização de entrega antecipada das mercadorias, na qual deverão ser informados:**

**a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim considerados os valores aduaneiros utilizados para base de cálculo do imposto de importação; e**

*b) o valor de cada tributo incidente na importação;*

14. Conforme estabelecido nessa IN, os tributos que devem constar na nota fiscal de entrada do estabelecimento importador são tão somente os incidentes na importação (II, IPI, PIS/Pasep, Cofins e ICMS). Não há novo cálculo de nenhum tributo.

15. Por ocasião da saída da mercadoria do estabelecimento importador (equiparado a industrial) para o estabelecimento adquirente, ocorre a incidência não-cumulativa do IPI, que, consoante o art. 190, I, “b”, do Ripi de 2010, terá como base de cálculo o valor total da operação que, diferentemente do momento do desembaraço aduaneiro, inclui o ICMS, o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação:

**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]*

16. Esse entendimento é confirmado no art. 7º da IN RFB nº 1861, de 2018, a seguir transcrito, ao estabelecer os quesitos que devem constar na nota fiscal de saída que deve acompanhar a mercadoria do estabelecimento importador para o encomendante:

*Art. 7º Para cada operação de importação por conta e ordem de terceiro, o importador deverá emitir, observada a legislação específica:*

*I – (...)*

*II - nota fiscal de saída, na data da saída das mercadorias do estabelecimento do importador por conta e ordem de terceiro ou do recinto alfandegado em que realizado o despacho aduaneiro, que terá por destinatário o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, na qual deverão ser informados:*

*a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim considerados o preço das mercadorias, o frete, as demais despesas acessórias, o valor do serviço cobrado do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem pelo importador por conta e ordem de terceiro e o valor dos tributos incidentes na importação, exceto o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) vinculado;*

*b) o destaque do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente na saída das mercadorias do estabelecimento do importador por conta e ordem de terceiro ou do recinto alfandegado em que realizado o despacho aduaneiro, quando aplicável; e*

*c) o IPI incidente sobre o valor da operação de saída, quando aplicável; e*

*III - nota fiscal de serviços, que terá por destinatário o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, na qual deverá ser informado o valor cobrado a título de contraprestação pelos serviços prestados em razão do contrato previamente firmado com o adquirente.*

*§ 1º A nota fiscal a que se refere o inciso II do caput:*

*I - não caracteriza operação de compra e venda; e*

*II - pode ter como destinatário qualquer dos estabelecimentos do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem.*

*§ 2º Caso o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem determine que as mercadorias sejam entregues a estabelecimento de outra pessoa, física ou jurídica, deverão ser observados os seguintes procedimentos:*

*I - o importador por conta e ordem de terceiro emitirá nota fiscal de saída das mercadorias para o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, nos termos do inciso II do caput; e*

*II - o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem emitirá nota fiscal de saída, conforme a natureza da operação, para o novo destinatário, na qual deverão ser informados:*

*a) o destaque do IPI, quando aplicável;*

*b) a indicação, no corpo da nota fiscal, de que a mercadoria deverá sair do estabelecimento do importador por conta e ordem de terceiro ou do recinto alfandegado em que realizado o despacho aduaneiro, conforme o caso;*

*c) o endereço do estabelecimento do importador por conta e ordem de terceiro ou do recinto alfandegado em que realizado o despacho aduaneiro, conforme o caso, de onde sairá a mercadoria;*

*d) o nome empresarial e o número de inscrição no CNPJ do importador por conta e ordem de terceiro; e*

*e) o número da nota fiscal de saída emitida nos termos do inciso I.*

*§ 3º Na nota fiscal de serviços a que se refere o inciso III do caput, deverá constar o número das notas fiscais de saída das mercadorias, emitidas nos termos do inciso II do caput, a que corresponderem os serviços prestados.*

17. 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.

18. Observe-se que o art. 7º, II, “c”, da IN RFB nº 1861, de 2018, estabelece que o IPI deverá ser calculado em relação ao valor total da operação de saída do estabelecimento importador, o que inclui, neste caso, o ICMS e implica o recálculo do IPI, a despeito da afirmação do art. 86, III, da IN SRF nº 247, de 2002.

19. O art. 86, inciso II, da IN RFB nº 1861, de 2018, estabelece, nos termos a seguir transcritos, o valor da nota fiscal de saída da mercadoria do estabelecimento importador:

Art. 7º Para cada operação de importação por conta e ordem de terceiro, o importador deverá emitir, observada a legislação específica:

I – (...)

II - nota fiscal de saída, na data da saída das mercadorias do estabelecimento do importador por conta e ordem de terceiro ou do recinto alfandegado em que realizado o despacho aduaneiro, que terá por destinatário o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, na qual deverão ser informados:

a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim considerados o preço das mercadorias, o frete, as demais despesas acessórias, o valor do serviço cobrado do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem pelo importador por conta e ordem de terceiro e o valor dos tributos incidentes na importação, exceto o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) vinculado;

b) o destaque do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente na saída das mercadorias do estabelecimento do importador por conta e ordem de terceiro ou do recinto alfandegado em que realizado o despacho aduaneiro, quando aplicável; e

c) o IPI incidente sobre o valor da operação de saída, quando aplicável; e

III - nota fiscal de serviços, que terá por destinatário o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, na qual deverá ser informado o valor cobrado a título de contraprestação pelos serviços prestados em razão do contrato previamente firmado com o adquirente.

20. Na verdade, as disposições do art. 7º da IN RFB nº 1861, de 2018, geram uma antinomia, que pode ser resolvida com o auxílio do art. 190, I, “b”, do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212, de 2010) e do art. 18 da Lei nº 4.502, de 1964. Estabelecem esses dispositivos que a base de cálculo do IPI corresponde ao valor total da operação. Ora, como esta é operação diversa do desembaraço aduaneiro, natural que sua base de cálculo também seja outra, ou seja, deverá ser recalculado o IPI com a inclusão, na sua base de cálculo, do ICMS incidente nesta operação. Em outras palavras, afasta-se parcialmente a aplicação do art. 7º da IN RFB nº 1861, de 2018, para atender às disposições normativas de hierarquia superior.

21. Assim, de acordo com o estabelecido no art. 7º da IN RFB nº 1861, DE 2018, na nota fiscal de entrada no estabelecimento importador deverão estar presentes os valores constantes na fatura comercial, acrescidos dos valores dos tributos incidentes na importação, quais sejam, o Imposto de Importação, o IPI vinculado à importação, a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, a COFINS-Importação e o ICMS incidente sobre a importação.

22. Como na operação de saída do estabelecimento importador há nova incidência do IPI, sua base de cálculo deverá ser recalculada e corresponderá ao valor total da operação de saída, que abrange o valor constante na nota de entrada (fatura comercial mais tributos incidentes na importação) e o ICMS incidente nesta operação.

23. Deverá, então, a nota fiscal de saída do estabelecimento importador conter, e apresentar em linhas separadas, o valor constante na nota fiscal de entrada (fatura comercial mais tributos incidentes na importação), o destaque do ICMS incidente na operação de saída e o IPI incidente na operação de saída.

24. Cabe também observar que o valor total da operação, que servirá como base de cálculo para o IPI incidente na saída do estabelecimento importador, não inclui o valor do IPI pago no desembaraço aduaneiro. Essa não inclusão decorre da natureza do IPI, tributo calculado por fora, que, portanto, não integra o valor da operação.

25. Em resumo, enquanto no desembaraço aduaneiro a base de cálculo do IPI é o valor aduaneiro acrescido do Imposto de Importação (RIPI, art. 190, I, “a” e “b”); na saída do estabelecimento equiparado a industrial, a base de cálculo desse imposto corresponde ao valor total da operação.

26. A Lei Estadual/PE nº 13.942, de 4 de dezembro de 2009, que institui o Programa de Estímulo à Atividade Portuária, prevê, no inciso I do art. 2º-A, que, a partir de 1º de julho de 2016, em substituição aos benefícios fiscais previstos no seu art. 2º, o contribuinte importador pode optar pelo diferimento do recolhimento do ICMS relativo à importação da mercadoria, relativamente às mercadorias importadas do exterior. **Porém, mesmo nesse caso, o valor do ICMS devido compõe a base de cálculo do IPI incidente na saída da mercadoria do estabelecimento equiparado a industrial para o encomendante.** Portanto, compõe a base de cálculo do cálculo do IPI incidente na saída da mercadoria o valor do ICMS devido nesta operação, independentemente de ter sido pago ou não. O que interessa, neste caso, é o valor do ICMS devido, que compõe a base de cálculo do IPI incidente na saída da mercadoria do estabelecimento equiparado a industrial para o encomendante.

27. Quanto às despesas acessórias referidas no parágrafo 1º do art. 190 do Ripi, de 2010, que compõem o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial, para fins de delimitação da base de cálculo do IPI, constata-se que o termo “despesas” é precedido da expressão “demais”. Isto nos leva a entender que o valor do frete é uma dessas despesas acessórias, citada por ser a mais comum e usual nesse tipo de operação. As demais despesas acessórias, embora não discriminadas, haja vista que podem diferir em razão da diversidade de transações possíveis, constituem todas aquelas que sejam imputáveis ao comprador ou destinatário e estejam relacionadas à correspondente transação, ou seja, ocorridas a partir da saída do bem do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros até a sua entrega ao comprador ou destinatário e sejam suportadas por este. Em outras palavras: que tais despesas sejam cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

## Conclusão

28. Ante o exposto, conclui-se que:

28.1 Na operação de saída do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros (equiparado a industrial), para o para o estabelecimento do adquirente, há incidência do IPI, e sua base de cálculo corresponderá ao valor total da operação de saída, que abrange o valor constante na nota de entrada (fatura comercial mais tributos incidentes na importação), acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário e o ICMS devido nessa operação, independentemente de ter sido pago ou não.

28.2 É INEFICAZ a consulta quanto ao segundo questionamento, haja vista que as dúvidas apresentadas encontram-se literalmente solucionadas no § 1º do art. 14 da Lei nº 4.502, de 1964, o qual dispõe que o valor da operação compreende o preço do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, que são aquelas cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário.

*(Assinado digitalmente)*

**HELDER JESUS DE SANTANA GORDILHO**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

29. De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

*(Assinado digitalmente)*

**FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit04

30. De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

*(Assinado digitalmente)*

**OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri



## **Ordem de Intimação**

31. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*(Assinado digitalmente)*

**FERNANDO MOMBELLI**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral da Cosit