



---

## Solução de Consulta nº 156 - Cosit

**Data** 15 de maio de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. ACONDICIONAMENTO E REACONDICIONAMENTO. LOGOMARCA. MESMO PRODUTO. POSSIBILIDADE.

Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a empresa encomendante predeterminada.

O fato de a pessoa jurídica importadora realizar a colocação de embalagem diferente da original, com a logomarca da empresa encomendante, configurando operação de industrialização na modalidade acondicionamento ou reacondicionamento perante a legislação do IPI, não descaracteriza a modalidade de importação realizada por intermédio de terceiros definida, no âmbito da legislação aduaneira, como importação por encomenda.

A pessoa jurídica importadora por encomenda, ao registrar a Declaração de Importação, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição da empresa encomendante no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

**Dispositivos Legais:** Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018, arts. 3º e 5º.

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

ACONDICIONAMENTO E REACONDICIONAMENTO. PRODUTO IMPORTADO. COLOCAÇÃO DE NOVA EMBALAGEM COM LOGOMARCA.

A colocação de embalagem em produtos tributados adquiridos de terceiros, mesmo em substituição da original, salvo quando se destine ao simples transporte do produto, caracteriza industrialização por acondicionamento ou reacondicionamento.

## VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 15, DE 13 DE JANEIRO DE 2014.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 - Ripi/2010, arts. 4º, IV, e 6º; Pareceres Normativos CST nºs 460, de 1970; 520, de 1971; e 66, de 1975; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 22.

### Relatório

1. A interessada, pessoa jurídica de direito privado que “tem por objeto a indústria e o comércio, importação e exportação, de XXX”, vem, na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, apresentar consulta acerca da legislação tributária e aduaneira.

2. Assim sintetiza o fato, objeto de consulta:

*No regular exercício de suas atividades, a Consulente promove a importação de determinados produtos XXX, por solicitação de um cliente específico, os quais, após o desembarço aduaneiro, seguem para seu estabelecimento, onde são desembalados, inspecionados e etiquetados com etiqueta XXX e etiqueta de identificação.*

*Após o processo de inspeção e etiquetagem, cada produto é empacotado individualmente em embalagens plásticas e caixas de papelão com a logomarca do cliente comprador (apresentação final), para este dar aos referidos produtos a devida destinação (revenda a parceiros, distribuidores e até mesmo consumidores finais).*

*Destaque-se que a importação das mercadorias é feita XXX pela Consulente, com seus próprios recursos, suportando todos os riscos da importação.*

*Diante do exposto, busca a Consulente a confirmação de seu entendimento no sentido de que (a) a atividade por ela desenvolvida de importar, separar material na linha de embalagem, inspecionar conforme critérios estabelecidos pelo cliente e acondicionar os produtos importados em embalagens de plástico e/ou caixas de papelão, com logomarca do cliente, adicionando as devidas etiquetas de identificação e XXX, caracteriza industrialização, bem como de que, (b) em razão dessa caracterização, e apesar de o adquirente dos produtos industrializados ser conhecido de antemão, a importação dos referidos produtos pela Consulente deve ser tipificada como importação por conta própria, e não como importação por encomenda, tendo em vista que não se configura a mera “revenda” dos produtos importados.*

3. Cita e reproduz o art. 4º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Regulamento do IPI (Ripi/2010), que define as operações que se caracterizam como industrialização.

4. Com base no “art. 6º, inc. I e § 1º, do Decreto nº 7.212/2010”, expõe seu entendimento acerca das hipóteses em que o “acondicionamento/reacondicionamento” de produtos não é qualificado como operação de industrialização.
5. Assim descreve as operações que executa nos produtos que importa:  
*Conforme o cenário fático acima descrito, a Consulente importa produtos em grande escala, não embalados individualmente, retira-os de sua embalagem original e, em sequência, após inspecionar e etiquetar com etiqueta XXX e etiqueta de identificação, embala individualmente cada mercadoria em embalagens plásticas individuais e caixas estampadas com a logomarca do adquirente das mercadorias, ao qual as mercadorias serão disponibilizadas em sua apresentação final para serem comercializadas no mercado interno ou distribuídas, a qualquer outro título, a seus clientes.*
6. Refere que o procedimento acima transcrito “tem por pressuposto separar, destacar, inspecionar, embalar, identificar, e valorizar o produto, diferenciando-o da forma original em que era apresentado e tornando-o comercializável no mercado brasileiro” para, então, ser destinado “ao cliente da Consulente na sua forma de apresentação final” e, por isso, caracteriza-se como operação de industrialização, “nos termos do art. 4º, inc. IV, do Decreto nº 7.212/2010”.
7. Diz que a sua conclusão “fundamenta-se no entendimento da Receita Federal esposado na Solução de Consulta – Cosit nº 15, de 13 de janeiro de 2014”, em que prevaleceu o entendimento de que a troca da embalagem de produtos importados por outra que contenha a logomarca da empresa interessada seria caracterizada como industrialização na modalidade acondicionamento/recondicionamento”.
8. Afirma que, “além do processo de inserção em novas embalagens, a Consulente promove a inspeção e a etiquetagem dos produtos importados (etiquetas XXX e etiquetas de identificação)”.
9. Entende que, por força do “Parecer Normativo - Cosit nº 4, de 25 de março de 2014”, “as etiquetas XXX e etiquetas de identificação podem ser consideradas como insumos (produto intermediário) no processo de acondicionamento/reacondicionamento” e, portanto, “a Consulente poderá se creditar do imposto relacionado às etiquetas adquiridas para emprego no processo industrial, nos termos do artigo 226 do Decreto nº 7.212/2010”.
10. Relata que “a legislação aduaneira nacional admite três modalidades de importação, quais sejam: (i) importação direta; (ii) importação por conta e ordem de terceiro; e (iii) importação por encomenda”, e apresenta seu entendimento acerca de cada uma dessas modalidades.
11. Menciona “que importa produtos com recursos próprios, os quais são desembalados, inspecionados, etiquetados e acondicionados individualmente em nova embalagem e em sequência vendidos a cliente já identificado, para posterior comercialização e distribuição dos produtos no mercado brasileiro”. Reafirma ser ela quem “suporta todos os custos e riscos da importação, sendo de sua responsabilidade as tratativas com o exportador, a compra e pagamento dos produtos a serem importados, bem como a importação destes e o seu desembaraço aduaneiro”. Sustenta que “o núcleo do questionamento da Consulente está

na interpretação do conceito de 'revenda' estabelecido na importação por encomenda, que, conforme previsto na legislação, trata-se de **'importação para revenda a encomendante pré-determinando'** (negritos no original) e que, diante do exposto, "cumpre identificar se":

*(i) após a industrialização dos produtos importados, através da sua etiquetagem e reacondicionamento em nova embalagem com logomarca do encomendante, a posterior aquisição das mercadorias pelo adquirente nacional poderia ser caracterizada como revenda para fins de enquadrar a importação promovida pela Consulente como importação por encomenda; ou se*

*(ii) em razão da industrialização dos produtos importados, através da sua etiquetagem e reacondicionamento em nova embalagem com logomarca do adquirente (industrialização na modalidade acondicionamento), a posterior aquisição das mercadorias pelo adquirente nacional restaria caracterizada como venda de produção do estabelecimento para fins de enquadrar a importação promovida pela Consulente como importação direta (por conta própria).*

12. Expõe seu entendimento de que "a operação descrita configura atividade industrial e que, por essa razão, não ocorre a mera 'revenda' dos produtos importados, afastando-se da operação antecedente a classificação como importação por encomenda". Acrescenta que a RFB já se manifestou nesse sentido por meio da "Solução de Consulta DISIT/SRRF2 n.º 9/2010", cuja ementa é por ela transcrita.

13. Ao final, apresenta os seguintes questionamentos:

*(i) o processo de desembalagem, inspeção, etiquetagem com etiqueta XXX e etiquetas de identificação e o reacondicionamento dos produtos importados em nova embalagem individualizada e com a logomarca do comprador, resultando na apresentação final do produto ao consumidor, caracteriza-se como processo de industrialização, nos termos do art. 4º, inc. IV, do Decreto n.º 7.212/2010?*

*(ii) caso a resposta anterior seja afirmativa, partindo do pressuposto de que os produtos importados sofrem processo de industrialização e de que não haveria a mera "revenda" dos produtos, a importação realizada pela Consulente na etapa antecedente estaria qualificada como importação direta (por conta própria) dos produtos, em oposição à importação por encomenda?*

*(iii) por ocasião do registro das Declarações de Importação (DIs) dos produtos em questão, importados com a finalidade de serem desembalados, inspecionados etiquetados e reacondicionados em embalagens individuais com a logomarca do seu cliente, a Consulente deverá indicar nas referidas DI's a existência de adquirente predeterminado?*

## Fundamentos

14. Preliminarmente, convém alertar que o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos narrados pela interessada na respectiva petição de consulta. Ele se limita a apresentar a interpretação que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre eles e os eventos efetivamente ocorridos. Assim, a Solução de Consulta não convalida quaisquer

informações, interpretações ou ações do consulente; ademais, dela não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

15. No primeiro questionamento a consulente busca saber se a operação em que ela retira os produtos importados de sua embalagem original, coloca a “etiqueta XXX e etiquetas de identificação” e os reacondiciona “em nova embalagem individualizada e com a logomarca do comprador” caracteriza-se “como processo de industrialização, nos termos do art. 4º, inc. IV, do Decreto nº 7.212/2010”.

15.1. Esse questionamento já foi objeto de manifestação pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta Cosit nº 15, de 13 de janeiro de 2014, cujo entendimento será a seguir reproduzido, constituindo-se a solução deste questionamento em Solução de Consulta Vinculada àquela, conforme o art. 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013 (destaques no original):

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

**ACONDICIONAMENTO E RECONDICIONAMENTO. PRODUTO IMPORTADO. COLOCAÇÃO DE NOVA EMBALAGEM COM LOGOMARCA.**

*A colocação de embalagem em produtos tributados adquiridos de terceiros, mesmo em substituição da original, salvo quando se destine ao simples transporte do produto, caracteriza industrialização por acondicionamento ou reacondicionamento.*

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 7.212, de 2010 - RIPI/2010, arts. 4º, inciso IV, e 6º; Pareceres Normativos CST nºs 460, de 1970; 520, de 1971; e 66, de 1975.

[...]

**Fundamentos**

3. Os requisitos da consulta estão em conformidade com o disposto na Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, razão pela qual se passa, a seguir, ao exame da questão suscitada pela consulente.

4. A presente consulta resume-se em analisar se a colocação das 12 latas xxx importadas numa embalagem com a logomarca da empresa caracteriza industrialização sob a forma de “acondicionamento ou reacondicionamento” (inciso IV do artigo 4.º do Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010 – RIPI/2010).

5. Para o deslinde da questão faz-se necessário, inicialmente, verificar o sentido do artigo 4º, inciso IV, c/c o artigo 6º, inciso II, do RIPI/2010, a seguir transcritos, bem como o do termo material de embalagem:

**Art. 4º** Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

(...);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a

embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

(...). (grifos da transcrição).

Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):

I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e

**II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.**

§ 1º **Para os efeitos do inciso I do caput**, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, **sem acabamento e rotulagem de função promocional** e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional;e

II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.

§ 2º Não se aplica o disposto no inciso II do caput aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e atos administrativos.

§ 3º O acondicionamento do produto, ou a sua forma de apresentação, será irrelevante quando a incidência do imposto estiver condicionada ao peso de sua unidade. (...).

(grifos da transcrição).

*6. Da leitura dos textos legais acima transcritos, depreende-se que, nas operações de acondicionamento e reacondicionamento a que se refere o inciso IV do artigo 4º do atual RPI, a embalagem a ser aposta ao produto, originalmente ou em substituição à original, deve ter características que valorizem ou promovam os bens nela contidos (forma, acabamento, material constitutivo, possibilidade de uso adicional, rótulos promocionais), diferenciando-os em relação a outros semelhantes ou em relação à forma como originalmente eram apresentados. Do contrário, não possuindo a embalagem adicionada tais atributos e, sendo colocada nos produtos por motivos meramente técnicos ou devido a exigências legais, bem assim tão somente para facilitar ou possibilitar o manuseio ou transporte das mercadorias, não se configuraria o acondicionamento de apresentação tipificado como industrialização naquele dispositivo regulamentar.*

*7. A questão do acondicionamento ou reacondicionamento de produtos foi objeto de análise de vários pareceres normativos da Coordenação Geral do Sistema de Tributação, com a finalidade de esclarecer as dúvidas na interpretação do Regulamento do IPI. Destacam-se a seguir alguns trechos de tais pareceres:*

**Parecer Normativo CST nº 460, de 1970 (DOU de 08/12/1970):**

Temos, pois, conforme a inteligência da lei, que a simples colocação de embalagem ou a sua substituição (exceto quando a embalagem colocada se

destinar apenas ao transporte de mercadoria), caracterizam, “per se”, operação de industrialização, sendo irrelevantes e impertinentes quaisquer outras indagações, como, por exemplo, tipo de reacondicionamento, espécie de mercadoria, sua origem, etc.

**Parecer Normativo CST nº 520, de 1971 (DOU de 27.08.71)**

**IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO.ACONDICIONAMENTO.**

**COLOCAÇÃO DE EMBALAGEM EM PRODUTOS TRIBUTADOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS.**

Desde que não se destine ao simples transporte do produto, caracteriza industrialização – acondicionamento ou reacondicionamento (...).

Vedado ao adquirente rotular, como se fosse de sua fabricação, produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido, por ele, submetidos a qualquer processo de industrialização previstos nos incisos (...) do RIPI.

A colocação de embalagem em produtos tributados adquiridos de terceiros, mesmo em substituição da original, salvo quando se destine ao simples transporte do produto, caracteriza industrialização – acondicionamento ou reacondicionamento (...).

**Parecer Normativo CST nº 66, de 1975 (DOU de 14.07.75):**

**IPI. INDUSTRIALIZAÇÃO. EMBALAGEM**

Exegese do artigo 2º do RIPI. O não atendimento de qualquer uma das condições estabelecidas pelo dispositivo regulamentar para caracterizar acondicionamento de transporte configura embalagem de apresentação.

O inciso I do artigo 2º do vigente RIPI estabelece condições que, cumulativamente atendidas, conduzem à definição do acondicionamento para transporte. No mesmo passo, o inciso II dispõe que entender-se-á “como recipiente, embalagem ou envoltório de apresentação, o acondicionamento não compreendido no inciso anterior”, isto é, que não seja de transporte por desatender qualquer uma das condições pré-estabelecidas.

(...).

4. Assim de forma objetiva, torna-se evidente que quaisquer embalagens, desde que excluídas de uma das condições a serem cumpridas cumulativamente, deixam de ser de transporte para se enquadrarem como de apresentação, segundo o preceito do já mencionado art. 2º do RIPI. (...)

*8. No presente caso, a troca da embalagem que transportou as 12 latas xxxx importadas por outra com a logomarca da empresa da interessada caracteriza-se como industrialização, pela prática de operação tipificada pelo RIPI/2010 como “acondicionamento ou reacondicionamento” (artigos 4.º, inciso IV e 6.º).*

**Conclusão**

*9. Em face do exposto, conclui-se que a colocação de embalagem em produtos tributados adquiridos de terceiros, mesmo em substituição da original, salvo quando se destine ao simples transporte do produto, caracteriza industrialização por acondicionamento ou reacondicionamento, de acordo com os artigos 4º, inciso IV, e 6º do RIPI/2010.*

15.2. Tem-se, portanto, que a operação praticada pela consulente e descrita no item 15, acima, caracteriza-se como industrialização, na modalidade “acondicionamento ou

reacondicionamento”, nos termos do inciso IV do art. 4º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Regulamento do IPI (Ripi/2010).

16. No que toca aos segundo e terceiro questionamentos, cumpre observar que a IN SRF nº 634, de 24 de março de 2006, que, na época em que esta consulta foi protocolizada, disciplinava os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações para revenda a encomendante predeterminado, foi revogada pela IN RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018. Impende anotar que não houve modificação substancial nas disposições da atual Instrução Normativa em relação àquelas que constavam na IN SRF nº 634, de 2006, por ela revogada.

17. A IN RFB nº 1.861, de 2018, cuida da operação de acondicionamento ou reacondicionamento realizada em mercadoria importada para revenda a encomendante predeterminado no § 6º do seu art. 3º (negritou-se):

*Art. 3º Considera-se **operação de importação por encomenda** aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.*

.....  
*§ 6º As operações de montagem, **acondicionamento** ou **reacondicionamento** que tenham por objeto a mercadoria importada pelo importador por encomenda em território nacional **não modificam a natureza da transação comercial de revenda de que trata este artigo.***

18. Verifica-se, portanto, que, nos termos da legislação acima transcrita, o entendimento da RFB é o de que a operação de industrialização, na modalidade “acondicionamento ou reacondicionamento”, não descaracteriza a natureza da operação de importação de “determinados produtos de XXX” realizada pela consulente “por solicitação de um cliente específico” e qualificada, no âmbito da legislação aduaneira, como “importação por encomenda”.

19. É evidente que, para que a operação de importação de mercadorias para revenda à empresa encomendante predeterminada seja considerada regular, é necessário que sejam atendidos todos os requisitos e condições estabelecidos no ato normativo que a disciplina. Dentre eles, consta a obrigação de a consulente, ao registrar a Declaração de Importação, informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), conforme determinação expressa do art. 5º na IN SRF nº 1.861, de 2018:

*Art. 5º O importador por conta e ordem de terceiro e o importador por encomenda, ao registrar a DI, deverão:*

*I - indicar, em campo próprio da declaração, o número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem ou do encomendante predeterminado, conforme o caso; e*

## Conclusão

20. Ante o exposto, responde-se à consulente que:

a) considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a empresa encomendante predeterminada;

b) o fato de a pessoa jurídica importadora realizar a colocação de embalagem diferente da original, com a logomarca da empresa encomendante, configurando operação de industrialização na modalidade acondicionamento ou reacondicionamento perante a legislação do IPI, não descaracteriza a modalidade de importação realizada por intermédio de terceiros definida, no âmbito da legislação aduaneira, como importação por encomenda;

c) a pessoa jurídica importadora por encomenda, ao registrar a Declaração de Importação, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição da empresa encomendante no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

Encaminhe-se para revisão.

[assinado digitalmente]

CASSIA TREVIZAN  
Auditora-Fiscal da RFB

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

[assinado digitalmente]

LOURDES TERESINHA ROSSONI LUVISON  
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se aos Coordenadores da Cotin e da Cotri.

[assinado digitalmente]

IOLANDA MARIA BINS PERIN  
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

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

[assinado digitalmente]

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA  
SILVA  
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da  
Cotin

[assinado digitalmente]

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR  
Auditor-Fiscal da RFB -  
Coordenador da Cotri

## **Ordem de Intimação**

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 à interessada.

[assinado digitalmente]  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit