



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**  
**SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**  
**9ª REGIÃO FISCAL**

---

<b>Processo nº</b>	****
<b>Solução de Consulta nº</b>	261 - SRRF/9ª RF/Disit
<b>Data</b>	26 de setembro de 2008
<b>Interessado</b>	****
<b>CNPJ/CPF</b>	****

---

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

**IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. CONTRIBUENTES DE IPI. IMPORTADOR E ENCOMENDANTE. DIREITO A CRÉDITO EM RELAÇÃO À ETAPA ANTERIOR.**

Na importação por encomenda, são contribuintes do IPI tanto a pessoa jurídica importadora quanto a encomendante. Para a importadora, incide o IPI no desembaraço aduaneiro e na saída da mercadoria importada do estabelecimento importador, sendo que nesta incidência, pode a pessoa jurídica importadora creditar-se do valor de imposto pago no desembaraço aduaneiro. Para a pessoa jurídica encomendante, incide o IPI na saída da mercadoria do estabelecimento comercial encomendante, com direito a crédito do valor de imposto pago pelo importador na saída de seu estabelecimento.

Dispositivos Legais: CF, art. 153, § 2º, II; Lei nº 4.502/1964, art. 2º, art. 4º, I, art. 14, I, “b”, e art. 18; Lei nº 10.637/2002, art. 27; Lei nº 11.281/2006, art. 13; MP nº 2.158-35/2001, art. 79; Decreto nº 4.544/2002 (Ripi/2002), art. 9º, I e IX, art. 34, I e II, art. 131, I, “a” e “b”, art. 163, e art. 164, I e VIII; IN SRF nº 225/2002, art. 1º, § único; IN SRF nº 634/2006, art. 1º, § único, e art. 2º.

## Relatório

O interessado, acima identificado, vem formular consulta a esta Superintendência sobre a interpretação do art. 9º do Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, no que tange à definição de quem é o contribuinte e quais créditos a que tem direito quando da importação por encomenda.

2. Afirma que seu ramo de atividade é o comércio varejista e o serviço de instalação de sistemas de ar condicionado.

3. Aduz que pretende, por meio de “trading”, importar por encomenda aparelhos de ar condicionado do tipo “split-system”, para posterior comercialização em mercado de varejo.

4. Pergunta quem é o contribuinte do IPI na importação por encomenda, a “trading” ou a encomendante. Pergunta também se, em sendo o contribuinte a empresa “trading”, deverá essa empresa debitar-se do IPI na transferência à encomendante e creditar-se em relação ao imposto pago no desembaraço aduaneiro. Por fim pergunta se, como encomendante, deverá também recolher o IPI quando da revenda dos produtos.

## Fundamentos

5. O Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002 (Regulamento do IPI – Ripi/2002), em seu artigo 9º, define os estabelecimentos equiparados a industriais. 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 sua conta e ordem**, por intermédio de pessoa jurídica importadora, observado o disposto no § 2º (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 79); e

(...)

§ 2º A operação de comércio exterior realizada nas condições previstas no inciso IX, quando utilizados recursos de terceiro, presume-se por conta e ordem deste (Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, art. 29). (grifou-se)

6. Além dos estabelecimentos relacionados no art. 9º do Regulamento do IPI, o art. 13 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, estabeleceu mais um caso de equiparação de estabelecimento a industrial: são os estabelecimentos atacadistas ou varejistas que derem saída a produtos importados por sua conta e ordem ou por encomenda. Note-se que, para o primeiro caso, já havia a previsão de equiparação estabelecida pelo art. 79 da Medida provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, já incluída no inciso IX do art. 9º do Ripi/2002. Para a aquisição por encomenda, todavia, a equiparação foi norma nova. Assim diz o aludido artigo 13:

**Art. 13.** Equiparam-se a estabelecimento industrial 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. (grifou-se)

7. Pois bem, com a relação à importação por conta e ordem de terceiros, determinou o art. 27 da Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que a operação de comércio exterior com recurso de terceiros é presumida por conta e ordem deste, para efeitos de equiparação a estabelecimento industrial do estabelecimento encomendante de mercadorias importadas:

**Art. 27.** A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da [Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001](#).

8. Quanto ao conceito de importador por conta e ordem de terceiros, este vem a aparecer no parágrafo único do art. 1.º da Instrução Normativa SRF n.º 225, de 18 de outubro de 2002:

**Art. 1.º** O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. **Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro 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. (grifou-se)

9. Por sua vez, a importação por encomenda é tratada na Instrução Normativa SRF n.º 634, de 24 de março de 2006. A referida Instrução Normativa, no parágrafo único do artigo 1.º, deixa claro que, a importação, mesmo quando feita com recursos apenas parciais do encomendante, não é considerada por encomenda, o que implica a prevalência da presunção estabelecida pelo art. 27 da MP n.º 2.158-35, de 2001, de tratar-se de importação por conta e ordem de terceiros:

**Art. 1.º** O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquira mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. **Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.**

**Art. 2.º** O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à **prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex)**.

§ 1.º Para fins da vinculação a que se refere o caput, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, requerimento indicando:

I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e

II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.

§ 2.º As modificações das informações referidas no § 1.º deverão ser comunicadas pela mesma forma nele prevista.

§ 3.º Para fins do disposto no caput, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da [IN SRF n.º 455, de 5 de outubro de 2004](#).

**Art. 3º** O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ. (grifou-se)

10. Pois bem, verificadas as diferenças, estabelecidas pela legislação, entre importação por encomenda e importação por conta e ordem de terceiros, cabe agora perscrutar quais os fatos geradores do Imposto sobre Produtos Industrializados. As hipóteses encontram-se especificadas no art. 34 do Regulamento do IPI:

**Art. 34.** 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.**

(grifou-se)

11. Assim, conforme o art. 9º, I, do Regulamento do IPI retrotranscrito, é contribuinte do IPI o importador, na condição de estabelecimento equiparado a industrial. Observe-se que nenhuma restrição é feita se se tratar de um importador comum, por encomenda ou por conta e ordem de terceiro. Em todos os casos, o importador é contribuinte do IPI. Nos termos do art. 34 do mesmo Regulamento, este contribuinte terá o fato gerador do IPI ocorrendo em duas ocasiões: no desembaraço aduaneiro e na saída do produto do estabelecimento importador (equiparado a industrial).

12. Observe-se que, por conta do princípio da não-cumulatividade, aplicada ao IPI (CF, art. 153, § 2º, II), o montante de imposto devido em uma operação poderá ser compensado com o devido na operação subsequente. Assim diz o art. 163 do RIR/2002:

**Art. 163.** A não-cumulatividade do imposto é efetivada pelo sistema de crédito, atribuído ao contribuinte, do imposto relativo a produtos entrados no seu estabelecimento, para ser abatido do que for devido pelos produtos dele saídos, num mesmo período, conforme estabelecido neste Capítulo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).

13. De forma mais específica, o art. 164 do Regulamento do IPI relaciona os créditos que podem ser usados na determinação do IPI a pagar:

**Art. 164.** Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

I – do imposto relativo a MP, PI e ME , adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;

(...)

V – do **imposto pago no desembaraço aduaneiro;**

(...)

VIII – do imposto relativo aos **produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial** que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto, nos demais casos não compreendidos nos incisos V a VII;

(grifou-se)

14. Portanto, o importador, quando der saída ao produto de seu estabelecimento, poderá creditar-se do valor do IPI vinculado à importação, pago por ocasião do desembaraço aduaneiro.

15. É evidente que, para os dois momentos de incidência do IPI, estar-se-á diante de bases de cálculo distintas, uma vez que a valoração das operações é distinta. A propósito, é o artigo 131, I, “b”, do Ripi/2002 que define a base de cálculo do IPI:

**Art. 131.** 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); e

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 nos incisos I, alínea b e 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).

16. Portanto, para o caso em questão, a base de cálculo do imposto na saída do estabelecimento importador deverá abranger o valor total da operação, ou seja, deverá incluir, além da base de cálculo do IPI vinculado, o incremento do valor do produto decorrente da comissão pela intermediação.

17. Com relação ao encomendante, cabe observar que, esteja sendo efetuada importação por sua conta e ordem (com recursos do encomendante) ou esteja sendo praticada a importação por encomenda, nos termos do art. 13 da Lei nº 11.281, de 2006, ele será estabelecimento equiparado a industrial, vale dizer, contribuinte do IPI.

18. Todavia, no caso desse contribuinte, a incidência do IPI será apenas uma vez, na saída da mercadoria do estabelecimento equiparado a industrial (encomendante), por ocasião da revenda, nos termos do art. 34, II, do Ripi/2002. A determinação quantitativa do imposto será com base no valor da operação de venda (Ripi/2002, art. 131, I, “b”).

19. Também o encomendante poderá creditar-se do IPI pago na operação anterior. De acordo com o inciso VII do art. 164 do Regulamento do IPI, o crédito será “do imposto relativo aos **produtos recebidos pelos estabelecimentos equiparados a industrial** que, na saída destes, estejam sujeitos ao imposto”. Vale dizer, o crédito será do imposto correspondente à tributação do importador na saída de seu estabelecimento.

## Conclusão

20. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que, na importação por encomenda, são contribuintes do IPI tanto a pessoa jurídica importadora como a encomendante. Para a importadora, incide o IPI no desembaraço aduaneiro e na saída da mercadoria importada do estabelecimento importador, sendo que nesta incidência, pode a pessoa jurídica importadora creditar-se do valor de imposto pago no desembaraço aduaneiro. Para a pessoa jurídica encomendante, incide o IPI na saída da mercadoria do estabelecimento

comercial encomendante, com direito a crédito do valor de imposto pago pelo importador na saída de seu estabelecimento.

Propõe-se o encaminhamento deste processo ao \*\*\*\*, para dar ciência ao consulente e demais providências cabíveis.

À consideração superior.

JOSÉ FERNANDO HÜNING  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta e o encaminhamento proposto.

MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI  
Chefe da Divisão de Tributação  
SRRF 9ª RF - Matr. 1936  
*Competência delegada pela Portaria SRRF nº 59, de 3/3/1997*  
(DOU de 11/3/1997)