



Solução de Consulta nº 192 - Cosit

Data 10 de junho de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

BENS IMPORTADOS PARA INDUSTRIALIZAÇÃO E REVENDA. ESTABELECIMENTO IMPORTADOR INDUSTRIAL. IMPORTAÇÃO PARA REVENDA A ENCOMENDANTE PREDETERMINADO. CARACTERIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MEDIDAS DE CONTROLE ADUANEIRO. APLICABILIDADE.

As operações de embalagem ou acondicionamento promovidas por estabelecimento industrial importador não descaracterizam a importação por encomenda, ainda que configurem operação de industrialização na modalidade “acondicionamento ou reacondicionamento” perante a legislação do IPI, e estão sujeitas às medidas de controle aduaneiro determinadas na forma da legislação específica, de forma a garantir a responsabilidade tributária da empresa encomendante.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 156, DE 15 DE MAIO DE 2019, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 03 DE JUNHO DE 2019.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396/2013, art. 9º; IN RFB nº 1.861/2018, arts. 3º, § 6º e 5º.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta na parte que não atende aos requisitos legais exigidos, ao ser formulada: i) com questionamentos sobre imposto em que não se verifica a condição de sujeito passivo da consulente na hipótese apresentada; ii) quando o objeto dos questionamentos esteja disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação; e iii) ao fazer questionamentos genéricos, sem a correta identificação do(s) dispositivo(s) da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida interpretativa, de forma a solicitar uma prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396/2013, arts. 2º, inciso I e 18, incisos I, II, VII, IX e XIV.

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, que informa ter como ramo de atividade a “compra, importação, comercialização, distribuição e exportação de pilhas e baterias”, vem, por meio de seu procurador, formular consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e à aplicabilidade da legislação relativa à importação por encomenda, conforme excertos a seguir apresentados de sua petição.

2. A consulente relata, inicialmente, tratar-se de “uma sociedade ‘jovem’, [...] constituída apenas em 2016”, sendo resultante de “uma reorganização internacional” de um grupo multinacional de renome. Diante dessa reorganização, suas “operações em território nacional ainda estão ‘engatinhando’, sendo ainda estudados modelos à melhor operacionalização”.

3. Informa ainda que, atualmente, “a integralidade dos produtos comercializados [...] é importada pronta, inclusive com a embalagem para consumo”, sendo as importações “promovidas por um parceiro, na modalidade importação por encomenda”, nos termos do art. 11 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, e da Instrução Normativa (IN) SRF nº 634, de 24 de março de 2006. Assim, tal parceiro importador, “com seus recursos próprios, promove a aquisição no exterior dos referidos [produtos] de fabricante indicado pela encomendante [...]” com a exclusiva finalidade de futura revenda à própria encomendante pré-contratada.

4. Tendo planos de instalar uma unidade fabril local, ainda em “fase embrionária”, a consulente assinala que estuda “planos de negócio alternativos de curto e médio prazos, visando ao abastecimento do mercado doméstico. Ditos planos [...] partem da premissa que os produtos comercializados localmente continuarão a ser importados do exterior”.

5. Nesse contexto, a interessada informa que haveria um “ganho logístico e financeiro [...] com a adoção de um modelo em que as pilhas e baterias [sejam] importadas fora da embalagem para venda [...], para serem localmente acondicionadas nas embalagens destinadas a venda ao consumidor final”. Nesse modelo, “[...] as pilhas e baterias seriam acondicionadas em grandes caixas [em alguns casos, com milhares de unidades], sendo localmente separadas e acondicionadas nas tradicionais embalagens” de apresentação ao consumidor.

6. Como a consulente informa que “não possui nenhuma estrutura física e/ou linha de produção que possibilite a realização da atividade de acondicionamento [...], pretende celebrar contrato com empresa industrial com capacidade e linha de produção

capaz de desempenhar tais atividades com a qualidade exigida”. Nesse sentido, a interessada assinala que já iniciou negociações com empresas que possam desempenhar essas atividades, de forma que:

i) uma vez recebido o pedido de compra feito pela consulente, “o Parceiro Industrial iria adquirir junto a fabricantes estrangeiros as pilhas e baterias com as características daquelas comercializadas” pela consulente, cabendo “ao Parceiro Industrial a compra e importação desses produtos”;

ii) após recebimento, o Parceiro Industrial então promoveria “a separação dos produtos encontrados nas caixas de transporte e [o] respectivo acondicionamento nas embalagens destinadas à venda”;

iii) uma vez prontos e embalados, o Parceiro Industrial promoveria “a venda desses produtos à Consulente, sendo remunerado mediante a inclusão de margem de lucro no preço (naturalmente, os gastos com o acondicionamento dos produtos serão considerados no preço de venda e na respectiva composição de custos)”;

iv) resumidamente, “o Parceiro Industrial importará, industrializará (acondicionamento) e venderá o produto pronto à Consulente”;

v) a consulente, por sua vez, “promoverá a revenda a distribuidores, que na sequência os venderão aos varejistas (e.g., supermercados, farmácias, etc.)” (*sic*).

7. Após reiterar que “a formulação do pedido de compra, e as respectivas características/condições, antecederá a aquisição/importação da mercadoria”, a consultante esclarece que “o presente pedido de consulta busca definir se o modelo negocial (...) descrito configura uma importação por encomenda, ou se o fato da mercadoria importada ser submetida a uma modalidade de industrialização, (...) implicaria o dever de tratar essa operação como uma venda local”.

8. Em seguida, a interessada passa a apresentar seu entendimento, discorrendo inicialmente sobre modalidades de importação, ditas direta e indireta, e detalhando as submodalidades desta, que seriam a “importação por conta e ordem” e a “importação por encomenda”. Acresce, ainda, que esta segunda submodalidade, mais recente, “encontra base legal no artigo 11 da Lei nº 11.281/2006, fruto da conversão da Medida Provisória 267/2005”.

9. Entretanto, a parte alega que “a redação desse dispositivo não parece materializar a melhor técnica legislativa [...] porque [...] em vez de trazer uma conceituação legal própria à importação por encomenda, [...] limita-se a excluir esse tipo de operação da definição de importação por conta e ordem”. Na visão da consulente, isso causaria “uma zona cinzenta que permite diferentes interpretações”. Acrescenta que esse quadro de incerteza não melhorou com a disciplina trazida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) “por meio da edição da Instrução Normativa 634/2006”, pois esse “diploma também é bastante lacônico ao conceituar a operação de importação por encomenda”.

10. Analisando os dispositivos dos atos normativos referidos, a consulente entende haver uma definição de “elementos comuns à caracterização de determinada operação como

sendo importação por encomenda”, cuja ausência – de qualquer um deles – descaracterizaria tal operação como sendo essa modalidade de importação:

i) o “primeiro elemento é cronológico, na medida em que se exige que a revenda esteja contratada antes da aquisição das mercadorias a serem importadas”;

ii) o “segundo critério é financeiro”, exigindo-se que “a totalidade dos fundos utilizados para pagamento do exportador seja de ‘propriedade’ do importador”;

iii) o “terceiro elemento é jurídico/contratual”, em que somente é considerada “por encomenda a operação que tenha por objetivo a revenda de bem estrangeiro”, ou seja, “o importador compra e revende o bem importado, não sendo cabível outra finalidade (e.g., utilização como matéria-prima, doação, integralização de capital social, etc.)”.

11. Nessa linha, segundo a consultante, o termo “revenda ‘designa o ato no qual se torna a vender ou se vende novamente coisa que se tenha comprado’ (...)”, pressupondo-se “que a mesma coisa, no mesmo estado, seja adquirida e vendida”. Desse modo, “se qualquer atividade for exercida sobre essa coisa que implique alteração de sua natureza, forma, aparência, atratividade, características e afins, a ‘revenda’ restará desconfigurada, estando-se diante de uma simples venda”.

12. Transcrevendo trechos dos arts. 4º e 5º do Regulamento do IPI (Ripi/2010), a interessada analisa as hipóteses “listadas pela legislação (...) como sendo modalidades de industrialização” e também as “situações que se excluem desse conceito”, com destaque para a “quarta modalidade, acondicionamento ou reacondicionamento, assim entendida a atividade que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, excluindo-se aquelas embalagens destinadas simples ao transporte”. (*sic*)

13. Considerando que “o artigo 5º, inciso X, do RIPI (...) prescreve que materializa exclusão ao conceito de industrialização o acondicionamento de produtos classificados nos capítulos 16 a 22 da TIPI (...)”, conclui dessa análise que “toda e qualquer operação de acondicionamento ou reacondicionamento envolvendo produtos classificados em qualquer outro capítulo da TIPI deve ser considerada industrialização, estando normalmente sujeita ao IPI”, o que inclui os produtos importados/comercializados pela consultante.

14. Na sequência, a interessada interpreta que “se terceiro importar mercadorias do exterior, submetendo-as a um procedimento de industrialização na modalidade acondicionamento, a comercialização dessas mercadorias com a Consultante deve ser entendida como uma venda de produto industrializado, e não uma revenda de produto importado”.

15. Afirma ainda que essa “conclusão é corroborada com a legislação que disciplina a elaboração de nota fiscal” e que seu entendimento já foi corroborado pela própria RFB, “onde foi expressamente reconhecido que a sujeição de bem importado a procedimento industrial local desnatura o conceito de importação indireta (...) vide Solução de Consulta nº 9 de 2010”.

16. Ao final, após apresentar como “fundamentação legal” o art. 11 e parágrafos da Lei nº 11.281, de 2006, “atualmente disciplinada pela Instrução Normativa nº 634/2006”, a consulente formula seus questionamentos, nos seguintes termos:

1. A embalagem de mercadorias destinadas à venda materializa operação de industrialização, nos termos da legislação do IPI?
2. Em caso positivo, a existência de procedimento de industrialização na modalidade acondicionamento desnatura a operação pretendida como sendo importação por encomenda?
3. Se não considera como importação por encomenda, a operação de compra de produto submetido a modalidade industrial de acondicionamento deve ser tipo como uma operação simples aquisição de produto industrializado, materializando fato gerador do IPI? (*sic*)

Fundamentos

17. Registre-se, preliminarmente, que esta Solução de Consulta não convalida nenhuma das informações trazidas pela consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativa aos tributos e contribuições administrados pela RFB. Com efeito, soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos apresentados, mas tão somente à interpretação e esclarecimento da legislação tributária diante da situação apresentada.

18. Observe-se que os questionamentos trazidos pela consulente dizem respeito à operação de importação por encomenda, prevista no art. 11, e seus parágrafos, da Lei nº 11.281, de 2006, e disciplinada à época pela IN SRF nº 634, de 2006, que foi revogada pela IN RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018. O cerne da consulta reside em esclarecer se a operação de importação de produtos que serão submetidos à atividade industrial de acondicionamento em embalagem final, ainda que adquiridos no exterior mediante especificações da pessoa jurídica a quem será vendido o produto final, configura importação para revenda a encomendante predeterminado (importação por encomenda).

19. Antes de analisar o mérito da demanda, cabe fazer algumas considerações quanto à eficácia das questões de números 1(um) e 3 (três) à luz da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que regulamenta o instituto da consulta. Nesses itens a consulente não questiona sobre interpretação de norma tributária duvidosa ou inespecífica, mas apenas demanda que a Administração lhe confirme se: “1. A embalagem de mercadorias destinadas à venda materializa operação de industrialização, nos termos da legislação do IPI” e “3. Se não considera[da] como importação por encomenda, a operação de compra de produto submetido a modalidade industrial de acondicionamento deve ser [tida] como uma operação [de] simples aquisição de produto industrializado, materializando fato gerador do IPI?”.

20. Assim, em relação à primeira e à terceira questões apresentadas, cumpre observar que a consulente não identifica nesses questionamentos dúvida de interpretação de

determinada norma tributária, aplicável às suas atividades, que caiba conhecer ou analisar em processo de consulta. Nesse sentido, declara-se a consulta parcialmente ineficaz no que diz respeito às questões 1(um) e 3 (três), em vista do disposto no art. 2º e nos incisos I, II, VII, IX e XIV do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, que assim determinam:

.....

CAPÍTULO I DA LEGITIMIDADE

Art. 2º A consulta poderá ser formulada por:

I - sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória;

.....

CAPÍTULO IV DOS EFEITOS DA CONSULTA

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;

III - por quem estiver intimado a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;

IV - sobre fato objeto de litígio, de que o consulente faça parte, pendente de decisão definitiva nas esferas administrativa ou judicial;

V - por quem estiver sob procedimento fiscal, iniciado antes de sua apresentação, para apurar os fatos que se relacionem com a matéria consultada;

VI - quando o fato houver sido objeto de decisão anteriormente proferida em consulta ou litígio em que tenha sido parte o consulente, e cujo entendimento por parte da administração não tenha sido alterado por ato superveniente;

VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

VIII - quando versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária e aduaneira;

IX - quando o fato estiver definido ou declarado em disposição literal de lei;

X - quando o fato estiver definido como crime ou contravenção penal;

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

XII - quando versar sobre procedimentos relativos a parcelamento de débitos administrados pela RFB;

XIII - sobre matéria estranha à legislação tributária e aduaneira; e

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

.....(Grifou-se)

21. Sobre o tema, cabe ainda assinalar que: i) a consulente não se apresenta como sujeito passivo da obrigação tributária hipotética, a que se referem os questionamentos aludidos, uma vez que a própria interessada alega não possuir estrutura física ou linha de produção que possibilite qualquer atividade industrial; ii) a consulente formula os mencionados questionamentos sobre fatos que se encontram disciplinados em atos normativos publicados na Imprensa Oficial (alguns desses atos que disciplinam a matéria objeto dos questionamentos são, inclusive, apresentados no texto da consulta); e iii) esses questionamentos são feitos de maneira a extrair a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte desta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, uma vez que não trazem dúvida interpretativa de dispositivo normativo tributário.

22. Diante do exposto, impõe-se declarar a ineficácia parcial da presente consulta, especificamente em relação às mencionadas perguntas de números 1 (um) e 3(três), em vista dos aludidos dispositivos que regulamentam o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

23. Esclarecidos esses pontos, passa-se à análise da questão de número 2 (dois) apresentada pela consulente que resume a essência da presente consulta. Registre-se que, na condição de atual encomendante predeterminada de pilhas e baterias, a consulente apresenta relação de responsabilidade tributária com o imposto de importação e conexão direta e inequívoca com a hipótese apresentada na petição, acolhendo-se sua competência para apresentar consulta sobre esse tributo, nos termos da supramencionada IN RFB nº 1.396, de 2013.

24. No segundo questionamento, a consulente manifesta dúvida quanto à abrangência e aplicabilidade do instituto da importação por encomenda, ou importação para revenda a encomendante predeterminado. Questiona se “a existência de procedimento de industrialização [no estabelecimento importador] na modalidade acondicionamento desnatura a operação pretendida como sendo importação por encomenda”.

25. Observe-se que acerca do mesmo assunto foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 156, de 15 de maio de 2019, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 03 de junho de 2019 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil - RFB (<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>)), que, nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

26. Os trechos da mencionada Solução de Consulta Cosit nº 156, de 2019, que são relevantes para os esclarecimentos da presente consulta são os seguintes:

.....

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 informática a granel” 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).

27. Ante o proferido na Solução de Consulta Cosit nº 156, de 2019, depreende-se que o mesmo entendimento se aplica à dúvida apresentada pela consulente na segunda questão. Ressalte-se que, conforme argumentado no ato interpretativo, a publicação da IN RFB nº 1.861, de 2018, assegurou a possibilidade de operações de montagem, acondicionamento ou reacondicionamento nas importações por encomenda, sem que essas operações industriais descaracterizem a natureza da importação por encomenda. A mencionada decisão inclusive atribui ao importador a obrigatoriedade de indicar a empresa encomendante, quando da Declaração de Importação.

28. Por fim, cabe ressaltar que, nos termos do art. 12 da IN RFB nº 1.396, de 2013, que disciplina o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária no âmbito da RFB, os “efeitos da consulta que se reportar a situação não ocorrida somente se aperfeiçoarão se o fato concretizado for aquele sobre o qual versara a consulta previamente formulada”.

Conclusão

29. Por todo o exposto, conclui-se em resposta à consulente que:

a) é ineficaz a consulta na parte que não atende aos requisitos legais exigidos, especificamente: i) ao tratar de questionamentos sobre imposto em que não se verifica a condição de sujeito passivo da consulente na hipótese apresentada; ii) quando o objeto dos

questionamentos esteja disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação; e iii) ao fazer questionamentos genéricos, sem a correta identificação do(s) dispositivo(s) da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida interpretativa, de forma a solicitar uma prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal; e

- b) as operações de embalagem ou acondicionamento promovidas por estabelecimento industrial importador não descaracterizam a importação por encomenda de que trata o art. 3º da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.861, de 2018, ainda que configurem operação de industrialização na modalidade “acondicionamento ou reacondicionamento” perante a legislação do IPI, e estão sujeitas às medidas de controle aduaneiro determinadas pelo art. 5º do mesmo ato normativo, de forma a garantir a responsabilidade tributária da empresa encomendante.

À consideração do Chefe da Divisão de Tributos sobre o Comércio Exterior – Dicex.

Assinado digitalmente
FABRÍCIO BACELAR LIPARIZI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora de Tributação Internacional – Cotin.

Assinado digitalmente
FAUSTO VIEIRA COUTINHO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dicex

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

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotin

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 à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit