Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 26 - Cosit

Data 18 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - II

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PROMOÇÃO DO DESPACHO ADUANEIRO. DESCONTO INCONDICIONAL. NOTA FISCAL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

Eventual desconto incondicional concedido pela importadora por conta e ordem de terceiro ao adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem não guarda qualquer relação com a saída das mercadorias de seu estabelecimento ou do recinto alfandegado em que se deu o despacho aduaneiro, mas sim decorre exclusivamente de liberalidade sua, independente de qualquer condição, devendo constar expressamente do contrato previamente firmado, relativamente a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, bem como da nota fiscal emitida, em razão da prestação desses serviços.

Não é possível que o mencionado desconto incondicional conste destacadamente da nota fiscal de saída, a que se refere o inciso II, do art. 7º da IN RFB nº 1.861, de 2018. A nota fiscal de saída não configura documento representativo da relação jurídica entre importador por conta e ordem de terceiro e adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, no tocante ao serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação e, eventualmente, de outros serviços correlatos, pactuados mediante contrato previamente determinado.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.861, de 2018, arts. 1º ao 3º, e 7º.

Relatório

A interessada, em epígrafe, relata que é pessoa jurídica de direito privado, que tem por objeto social a exploração de diversos ramos de atividade, dentre os quais o comércio

atacadista, a importação e a exportação, no País e no exterior, por conta própria, por conta e ordem de terceiro e por encomenda de diversos produtos.

2 - Aduz a consulente que sua dúvida diz respeito ao desconto incondicional concedido a seu cliente (adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem), nos serviços que realiza de importação por conta e ordem de terceiro, em razão de ser detentora de Tratamento Tributário Diferenciado, perante o Estado de Santa Catarina, de modo que possui crédito presumido de ICMS que impacta diretamente como fator de redução do custo tributário de seus serviços.

3 - Dessa forma, como concede ao adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem um desconto não sujeito a qualquer condição, entende que se trata de um desconto incondicional, e que, portanto, deve ser refletido na nota fiscal de saída, a que se refere o art. 7º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018.

4 - Diante dos fatos acima, a consulente assume que, desde que preservada a base de cálculo do IPI incidente na operação de saída das mercadorias em operação de importação por conta e ordem de terceiro, deve destacar o desconto incondicional concedido ao adquirente na nota fiscal de saída, inclusive porque deve considerar tal desconto ao contabilizar o custo de aquisição das mercadorias.

5 - A seguir, transcrevem-se os questionamentos da consulente:

> "(a) Está correta a premissa da Consulente de que o desconto concedido na saída das mercadorias importadas, em operação de importação por conta e ordem de terceiro, consiste em desconto incondicional, porquanto **não** sujeito à qualquer condição futura, posterior à emissão do documento fiscal de saída?
>
> (b) Confirmada a premissa supra, ao emitir a nota fiscal de saída prevista no art. 7º, inciso II, da IN/RFB nº 1.861/2018, está correta a interpretação da Consulente, de que deve destacar, em campo próprio do documento fiscal de saída, o desconto incondicional concedido ao adquirente, de modo a refletir o custo real da importação, desde que, por óbvio, seja mantida a base de cálculo do IPI, isto é, que este desconto incondicional integre o valor da operação para fins de cálculo do referido imposto? "

Fundamentos

6 - Preliminarmente, cumpre-se salientar que o instituto da consulta se encontra regulamentado na Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a qual trata, dentre outras questões, da legitimidade para formulação de consulta, dos requisitos a serem atendidos, dos seus efeitos, bem como de suas hipóteses de ineficácia.

7 - Cabe ressaltar que o objetivo do processo administrativo de consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre

dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

8 - A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre o que foi narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

9 - A matéria em voga que permeia a presente consulta, acerca da possibilidade de exclusão dos mencionado desconto incondicional, por ocasião da emissão de nota fiscal de saída de mercadorias importadas do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiro com destino ao adquirente dessas mercadorias importadas por sua conta e ordem, já foi objeto de análise, por parte dessa Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por intermédio da Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 94, de 23 de maio de 2012, conforme se depreende de sua ementa e conclusão, abaixo transcritas.

> "IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. INCIDÊNCIA DO IPI NA SAÍDA DO IMPORTADOR. BASE DE CÁLCULO COMO O VALOR DA NOTA FISCAL DE ENTRADA, ACRESCIDO DO ICMS E DO IPI INCIDENTES NA OPERAÇÃO. INCLUSÃO DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS.
>
> Na importação por conta e ordem de terceiros, incide o IPI no desembarco aduaneiro, na saída da mercadoria do estabelecimento importador e na saída do estabelecimento adquirente por conta e ordem. A emissão da nota fiscal de saída pelo importador por conta e ordem de terceiros será no valor da nota fiscal de entrada, acrescido do ICMS incidente na saída e do valor do IPI recalculado em razão do acréscimo de sua base de cálculo com o ICMS, com a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, com a COFINS-Importação e com a taxa do Siscomex e com a exclusão do IPI vinculado à importação. Este poderá ser descontado como crédito na determinação do IPI a pagar. **Os descontos concedidos, inclusive os incondicionais, integram o valor da operação, sendo incluídos na base de cálculo do IPI**. (destaques não constam do original)
>
> (...)
>
> 23. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que, na importação por conta e ordem de terceiros, incide o IPI no desembarco aduaneiro e na saída da mercadoria do estabelecimento importador. A emissão da nota fiscal de saída pelo importador por conta e ordem de terceiros será no valor da nota fiscal de entrada, acrescido do ICMS incidente na saída e do valor do IPI a ser recolhido, recalculado em razão do acréscimo de sua base de cálculo com o ICMS, com a Contribuição

para o PIS/PASEP-Importação, com a COFINS-Importação e com a taxa do Siscomex e com a exclusão do IPI vinculado à importação. Este poderá ser descontado como crédito na determinação do IPI a pagar. **Os descontos concedidos, inclusive os incondicionais, integram o valor da operação, sendo incluídos na base de cálculo do IPI**.(destaques não constam do original)

10 - A despeito de já existir Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 94, de 2012, tratando do tema em debate, não será possível vinculá-la a presente consulta, nos moldes do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, eis que desprovida do efeito vinculante do art. 9º.

> "Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento."

> "Art. 22. Existindo Solução de Consulta Cosit ou Solução de Divergência, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada.
>
> Parágrafo único. A Solução de Consulta Vinculada, assim entendida como a que reproduz o entendimento constante de Solução de Consulta Cosit ou de Solução de Divergência, será proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit."

11 - Na operação de importação por conta e ordem de terceiro, a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa jurídica, dita adquirente, conforme o disposto no art. 2º da IN RFB nº 1.861, de 2018.

> "Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa jurídica."

12 - Já o adquirente consiste na pessoa jurídica que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e que contrata o importador por conta e ordem para promover o despacho aduaneiro de importação. É o que preleciona o § 1º, do art. 2º da IN RFB nº 1.861, de 2018.

> "§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa jurídica que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação."

13 - Perceba que a relação de compra e venda se estabelece entre exportador e adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem. Em momento algum, ocorre relação de compra e venda entre o importador por conta e ordem de terceiro e o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem. Tal fato é determinante para o deslinde da questão posta em debate, acerca da inviabilidade de destaque de desconto incondicional na emissão de nota fiscal de saída, a que se reporta o inciso II do art. 7º da IN RFB nº 1.861, de 2018, conforme se demonstrará a seguir.

> "Art. 7º Para cada operação de importação por conta e ordem de terceiro, o importador deverá emitir, observada a legislação específica:
> (...)
> 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 (Revogado pelo art. 2º da IN RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020)
>
> c) o IPI incidente sobre o valor da operação de saída, quando aplicável; e

14 - Na importação por conta e ordem de terceiro, o objeto da relação jurídica entre o importador por conta e ordem de terceiro e o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, não envolve relação mercantil, conforme dito anteriormente, mas prestação de serviço, consubstanciada na promoção do despacho aduaneiro e, eventualmente, de outros serviços relacionados com a operação de importação. É o que se depreende do § 2º, do art. 2º da IN RFB nº 1.861, de 2018.

> "§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, realizada pelo importador por conta e ordem de terceiro a pedido do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, outros serviços relacionados com a operação de importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro."

15 - Nesse sentido, constata-se que a consulente, importadora por conta e ordem de terceiro, atua na condição de mandatária, com poderes para promover, em seu nome, a prestação de serviço de despacho aduaneiro e outros correlatos, constantes da parte final do

§ 2º, do art. 2º, a pedido do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem. A importadora por conta e ordem de terceiro, via de regra, é mera prestadora do serviço que envolve a promoção do despacho aduaneiro, remunerando-se exclusivamente por conta desses serviços por ela prestados. Todo e qualquer gasto envolvendo a referida importação das mercadorias, tais como valores para sua aquisição, tributos incidentes na operação, taxas de armazenamento e outros dispêndios, recai o seu ônus sobre a adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, conforme contrato previamente pactuado, de que trata o § 2º, do art. 2º da IN RFB nº 1.861, de 2018, uma vez que a importadora por conta e ordem de terceiro é mera intermediária na relação de aquisição de mercadorias estrangeiras, entre exportador e adquirente.

16 - Nesses termos, eventual desconto incondicional concedido pela consulente, repercute exclusivamente nos valores devidos a ela pelo adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, os quais terão por base o valor fixado a título de contraprestação pelos serviços prestados, em razão do contrato previamente firmado para a prestação de serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação.

17 - Por conseguinte, o desconto incondicional eventualmente concedido pela importadora por conta e ordem de terceiro ao adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, relativa ao serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação e, eventualmente, de outros serviços correlatos, deve constar exclusivamente da nota fiscal de serviços, a que se refere o inciso III, do art. 7º da IN RFB nº 1.861, de 2018.

> "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."

18 - Não é possível, conforme pretende a consulente, que o desconto incondicional conste destacadamente da nota fiscal de saída, a que se refere o inciso II, do art. 7º da IN RFB nº 1.861, de 2018. A mencionada nota fiscal de saída não configura documento representativo da relação jurídica entre importador por conta e ordem de terceiro e adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, no tocante ao serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação e, eventualmente, de outros serviços correlatos, pactuados mediante contrato previamente determinado.

19 - Isto posto, frise-se que a nota fiscal de saída, a que se refere o inciso II, do art. 7º, não constituiu documento representativo de relação jurídica entre importador por conta e ordem de terceiro e adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, envolvendo a prestação de serviços de promoção do despacho aduaneiro de importação, de forma a possibilitar que nela conste o destaque de eventual desconto incondicional concedido na referida prestação de serviços.

20 - Ademais, cumpre salientar que a referida nota fiscal de saída configura documento de simples remessa das mercadorias importadas do estabelecimento do importador por conta e ordem de terceiro ou do recinto alfandegado em que foi realizado o

despacho aduaneiro para o estabelecimento do adquirente de mercadorias importadas por sua conta e ordem.

21 - Além de documento de simples remessa de mercadorias entre estabelecimentos, a nota fiscal de saída destina-se ainda a conter informação relativa ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), eventualmente 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.

22 - Isto posto, passa-se a responder aos questionamentos formulados pela consulente.

22.1 No que se refere ao primeiro questionamento, eventual desconto incondicional concedido pela consulente ao adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem não guarda qualquer relação com a saída das mercadorias de seu estabelecimento ou do recinto alfandegado em que se deu o despacho aduaneiro, mas sim decorre exclusivamente de liberalidade sua, independente de qualquer condição, devendo constar expressamente do contrato previamente firmado, relativamente a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, a que se refere o § 2º, do art. 2º da IN RFB nº 1.861, de 2018, bem como da nota fiscal emitida, em razão da prestação desses serviços, a que se refere o inciso III, do art. 7º.

23.2 No que toca ao segundo questionamento, não é possível que o mencionado desconto incondicional conste destacadamente da nota fiscal de saída, a que se refere o inciso II, do art. 7º da IN RFB nº 1.861, de 2018. A nota fiscal de saída não configura documento representativo da relação jurídica entre importador por conta e ordem de terceiro e adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, no tocante ao serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação e, eventualmente, de outros serviços correlatos, pactuados mediante contrato previamente determinado.

Conclusão

24- À vista do exposto, com base na fundamentação acima, responde-se à consulente que:

> (i) eventual desconto incondicional concedido ao adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem não guarda qualquer relação com a saída das mercadorias de seu estabelecimento ou do recinto alfandegado em que se deu o despacho aduaneiro, mas sim decorre exclusivamente de liberalidade sua, independente de qualquer condição, devendo constar expressamente do contrato previamente firmado, relativamente a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, a que se refere o § 2º, do art. 2º da IN RFB nº 1.861, de 2018, bem como da nota fiscal emitida, em razão da prestação desses serviços, a que se refere o inciso III, do art. 7º;
>
> (ii) não é possível que o mencionado desconto incondicional conste destacadamente da nota fiscal de saída, a que se refere o inciso II, do art. 7º da

IN RFB nº 1.861, de 2018. A nota fiscal de saída não configura documento representativo da relação jurídica entre importador por conta e ordem de terceiro e adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, no tocante ao serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação e, eventualmente, de outros serviços correlatos, pactuados mediante contrato previamente determinado.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)
ALEXANDRE JOSE BRITO GUEDES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Ao Chefe da Disit/SRRF07 para aprovação.

(assinado digitalmente)
PAULO JOSÉ FERREIRA MACHADO E SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotin.

(assinado digitalmente)
JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF07

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)
CLAUDIA LÚCIA PIMENTEL M. SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotin

Ordem de Intimação

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

(assinado digitalmente)
FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral da Cosit