



Solução de Consulta nº 105 - Cosit

Data 28 de setembro de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

-IMPORTAÇÃO

Na importação por conta e ordem de terceiros de bens destinados à revenda, a importadora por conta e ordem equipara-se a estabelecimento industrial quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem e, por conseguinte, deve recolher o IPI interno.

Existe ainda para a importadora por conta e ordem de terceiros a possibilidade de recuperar, a título de crédito, o valor relativo ao IPI vinculado à importação.

Este último, portanto, não integra o custo de aquisição da mercadoria, e, por conseguinte, também não integra a base de cálculo de creditamento da Cofins-Importação pelo adquirente (encomendante), sendo, ainda, vedado o aproveitamento dos créditos da referida contribuição pela importadora por conta e ordem.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), arts. 46, I e II, e 51, I a III; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 15, 17 e 18; Decreto nº 7.212, de 2010 (Regulamento do IPI), arts. 9º, I e IX; § 2º; 24, I e III; 35, I e II, 190 e 226, V; Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 31 de março de 2017; Parecer PGFN/CRJ/nº 492, de 2011.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 30, DE 29 DE JANEIRO DE 2014, PUBLICADA NO DOU DE 10 DE FEVEREIRO DE 2014, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 579, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 28 DE DEZEMBRO DE 2017.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

-IMPORTAÇÃO

Na importação por conta e ordem de terceiros de bens destinados à revenda, a importadora por conta e ordem equipara-se a

estabelecimento industrial quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem e, por conseguinte, deve recolher o IPI interno.

Existe ainda para a importadora por conta e ordem de terceiros a possibilidade de recuperar, a título de crédito, o valor relativo ao IPI vinculado à importação.

Este último, portanto, não integra o custo de aquisição da mercadoria, e, por conseguinte, também não integra a base de cálculo de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação pelo adquirente (encomendante), sendo, ainda, vedado o aproveitamento dos créditos da referida contribuição pela importadora por conta e ordem.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 30, DE 29 DE JANEIRO DE 2014, PUBLICADA NO DOU DE 10 DE FEVEREIRO DE 2014, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 579, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 28 DE DEZEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), arts. 46, I e II, e 51, I a III; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 15, 17 e 18; Decreto nº 7.212, de 2010 (Regulamento do IPI), arts. 9º, I e IX; § 2º; 24, I e III; 35, I e II, 190 e 226, V; Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 31 de março de 2017; Parecer PGFN/CRJ/nº 492, de 2011.

Relatório

Trata-se de consulta interposta pela pessoa jurídica acima identificada. Inicialmente, esta afirma realizar importação por conta e ordem, enquanto adquirente, promovendo a entrada das mercadorias em seu armazém logístico, após o desembaraço aduaneiro, para posterior revenda no mercado interno.

2. Ressalta dispor de decisão judicial definitiva, transitada em julgado a 2 de março de 2016, declinando o número de autuação da demanda, que a desobriga do recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) quando da saída para comercialização de produtos importados, estando declarada devida a incidência desse tributo unicamente no desembaraço aduaneiro daqueles bens. Assinala que, conseqüentemente, já não é destacado o IPI incidente na saída subsequente à importação por conta e ordem da consulente, ou seja, esse imposto tornou-se para esta um custo de aquisição.

3. Em seguida, colaciona os arts. 15, §§ 1º-A e 3º, e 17, § 2º, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Saliencia que o § 3º do art. 15 desse diploma legal permite que seja acrescido, à base de cálculo dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. Frisa que, por via de regra geral, o IPI não integra o custo de aquisição, visto que o importador é equiparado a

industrial e deve recolher novamente o imposto na sua saída subsequente, nos termos do art. 9º, I, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI de 2010).

4. Acentua que, todavia, em razão da decisão judicial em apreço, a importadora não destaca o IPI na saída subsequente dos produtos após a importação por conta e ordem, o que torna o imposto um custo de aquisição da consultante, compondo a base de cálculo para crédito da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação do adquirente, ao abrigo do art. 18 da Lei nº 10.865, de 2004.

5. Diante do exposto, entende a peticionária que o IPI, quando não recuperável, como no presente caso, integra o custo de aquisição, sendo, portanto, possível descontar créditos das aludidas contribuições sobre o valor do IPI pago no desembaraço aduaneiro.

6. Em remate, a solicitante presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

7. É o relatório, em apertada síntese.

Fundamentos

8. Cumpre sublinhar que, ao princípio, este processo fora apresentado, conjuntamente, pela importadora por conta e ordem de terceiro e pela sua encomendante (fls. 3-6), o que é expressamente vedado pelo disposto no art. 2º, § 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, segundo o qual não será admitida a interposição de consulta formulada por mais de um sujeito passivo em um único processo, ainda que sejam partes interessadas no mesmo fato, envolvendo a mesma matéria, fundada em idêntica norma jurídica. Após intimação expedida pela autoridade preparadora (fl. 23), ocorreu o saneamento do feito (fls. 29-32), pelo que a consulta veio a ser formulada em nome, unicamente, da pessoa jurídica encomendante (adquirente).

9. Destarte, o processo atende aos requisitos legais de admissibilidade, razão por que esta autoridade deve dele conhecer, de modo que **os efeitos da presente consulta só aproveitam à ora requerente, e não à importadora por conta e ordem de terceiros acima mencionada**. Outrossim, recorde-se que a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte ou autolancado nem o para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco sua solução convalida informações apresentadas no processo, sem prejuízo do poder-dever da Administração Tributária de, por meio de procedimento fiscal, verificar o efetivo enquadramento na hipótese abrangida pela respectiva solução, a teor do disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 9º, 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

10. Neste rumo, importa colacionar os dispositivos abaixo extraídos do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

[...]

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

11. Cabe transcrever as disposições do RIPI/2010 relacionadas à espécie:

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);

[...]

§ 2º Presume-se por conta e ordem de terceiro, ressalvado o disposto no § 3º, a operação de comércio exterior realizada nas condições previstas no inciso IX:

I - mediante utilização de recursos daquele (Lei nº 10.637, de 30 dezembro de 2002, art. 27); ou

II - em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos nos termos da alínea “b” do inciso I do § 1º (Lei nº 11.281, de 2006, art. 11, § 2º).

[...]

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “b”);

[...]

III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea “a”);

[...]

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.

[...]

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).

12. Não obstante os comandos legais acima reproduzidos, pesquisa realizada nos sítios eletrônicos do Poder Judiciário, com base no número de autuação do feito em questão, confirma que a peticionante e a referida importadora ajuizaram, conjuntamente, ação ordinária requerendo o reconhecimento da inexistência de relação jurídico-tributária que as obrigue a recolher o IPI nas operações de revenda de produtos importados, em relação aos quais já houve recolhimento do tributo quando do desembaraço aduaneiro.

12.1 Conseqüentemente, **ambas as partes obtiveram decisão judicial, passada em julgado, favorável a seu pedido, que assentou ser devida a incidência do IPI unicamente no desembaraço aduaneiro do produto importado (IPI vinculado à importação), afastando, pois, nova cobrança do imposto nas saídas subsequentes do produto**, quando de sua comercialização. Com efeito, observa-se que tal ação transitou em julgado no Supremo Tribunal Federal em 2 de março de 2016, conforme andamento processual disponível na página dessa Corte na internet.

12.2 Contudo, posteriormente, em 30 de junho de 2016, **a matéria referida naquele decisum judicial foi objeto de repercussão geral reconhecida pelo Excelso Pretório (Tema nº 0906, Recurso Extraordinário nº 946648), que à época da consulta ainda estava pendente de julgamento**, nos termos da ementa a seguir:

“IMPOSTO SOBRE PRODUTO INDUSTRIALIZADO IPI DESEMBARAÇO ADUANEIRO SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR INCIDÊNCIA ARTIGO 150, INCISO II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ISONOMIA ALCANCE RECURSO EXTRAORDINÁRIO REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI na saída do estabelecimento importador de mercadoria para a revenda, no mercado interno, considerada a ausência de novo beneficiamento no campo industrial”.

12.3 A Procuradoria-Geral da República opinou pelo desprovimento do recurso extraordinário, propondo a seguinte tese de repercussão geral:

“É constitucional a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI quando ocorre a revenda, no mercado interno, de bens importados e não submetidos a novo beneficiamento industrial no período entre importação e revenda”.

13. Ocorre que, por seis votos a quatro, os ministros do STF, no julgamento do citado Recurso Extraordinário nº 946648, mantiveram a cobrança do IPI na revenda de mercadorias importadas. Os ministros da Corte Suprema entenderam que **o referido imposto deve ser cobrado tanto no desembaraço aduaneiro de produto industrializado, quanto na sua saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno**, sem que isso viole o princípio da isonomia estatuído no art. 150, II, da Carta Magna. Cabe aqui colacionar o voto do relator ministro Marco Aurélio:

Recurso Extraordinário nº 946648:

Voto do Relator: Provejo o extraordinário para conferir aos artigos 46, inciso II, e 51, inciso II e parágrafo único, do Código Tributário Nacional interpretação conforme à Constituição Federal, declarando a inconstitucionalidade da incidência de IPI na saída do estabelecimento importador de mercadoria para a revenda no mercado interno, considerada a ausência de novo beneficiamento no campo industrial.

Fixo como tese: “Não incide o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI na comercialização, considerado produto importado, que não é antecedida de atividade industrial”.

(Julgamento em conjunto com o RE 979626)

Ementa do Relator:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO — REPERCUSSÃO GERAL — IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS — MERCADORIAS IMPORTADAS — ATIVIDADE INDUSTRIAL APÓS INTERNALIZAÇÃO — AUSÊNCIA. Não incide o Imposto sobre Produtos Industrializados — IPI na comercialização, considerado produto importado, que não é antecedida de atividade industrial.

Voto-vista: Acompanho a divergência aberta pelo ilustre Min. DIAS TOFFOLI quanto ao mérito da causa e NEGO PROVIMENTO ao Recurso Extraordinário.

Proponho a seguinte tese:

“É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno”.

14. Divergindo do relator, assim como a maioria dos ministros da Corte, em seu voto, o ilustre ministro Alexandre de Moraes preceituou que a pessoa jurídica, no desembaraço aduaneiro, recolhe o IPI na condição de importador e, ao revender as

mercadorias, deve ser equiparado a industrial. Nos dizeres do eminente magistrado, “*embora as duas operações sejam realizadas pelo mesmo contribuinte, configuram-se dois fatos geradores distintos*”. Além disso, o ministro ressaltou não haver bitributação na operação citada, e lembrou que “*o estabelecimento equiparado a industrial também pode creditar-se do imposto pago na etapa anterior, inclusive quando o desembolso foi feito no desembaraço aduaneiro*”. A seguir transcreve-se trechos importantes do referido voto para o deslinde da questão (grifou-se):

(...)

Dessas disposições normativas, depreende-se que as hipóteses ali previstas não são excludentes. Em outras palavras, o mesmo contribuinte, realizando fatos geradores distintos, pode ser sujeito passivo do tributo, desde que observada a não cumulatividade prescrita no art. 153, 3º, II, da Constituição Federal.

Ou seja, quando importa o produto, no desembaraço aduaneiro, recolhe o IPI, na condição de importador (arts. 46, I, c/c 51, I); e, ao revendê-lo, figurará, por equiparação, ao industrial (arts. 46, II, c/c 51, II e § único).

Assim, embora as duas operações sejam realizadas pelo mesmo contribuinte, configuram-se dois fatos geradores distintos. Por esse motivo, deve-se, desde logo, adiantar que bitributação, bis in idem, ou dupla tributação não há.

(...)

Relativamente ao princípio da não cumulatividade do IPI, o estabelecimento equiparado a industrial também pode creditar-se do imposto pago na etapa anterior, inclusive quando o desembolso foi feito no desembaraço aduaneiro.

(...)

14.1 Nessa toada, o julgamento da Suprema Corte **rechaça o entendimento esposado pela consulente** na inicial de que está desobrigado a recolher o IPI o estabelecimento equiparado a industrial quando da saída para comercialização de produtos importados, sendo devida a incidência desse tributo unicamente no desembaraço aduaneiro daqueles bens.

15. Nesse contexto, por seu turno, a Lei nº 10.865, de 2004, estatui:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

[...]

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 1º-A. O valor da Cofins-Importação pago em decorrência do adicional de alíquota de que trata o § 21 do art. 8º não gera direito ao desconto do crédito de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

[...]

§ 3º **O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.** (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

[...]

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015)

[...]

§ 2º O crédito de que trata este artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas para os respectivos produtos no art. 8º, conforme o caso, sobre o valor de que trata o § 3º do art. 15. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

[...]

Art. 18. No caso da importação por conta e ordem de terceiros, os créditos de que tratam os arts. 15 e 17 desta Lei serão aproveitados pelo encomendante. (grifos nossos)

16. Esclarece a Solução de Consulta Cosit nº 30, de 29 de janeiro de 2014, dotada de força vinculante no âmbito da Receita Federal, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013:

13. 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.

14. Ressalte-se que o valor total da operação, que servirá como base de cálculo para o IPI incidente na saída do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros, **não inclui o valor do IPI pago no desembaraço aduaneiro.** Essa não inclusão decorre da natureza do IPI, tributo calculado por fora, e que, portanto, não integra o valor da operação.

15. Esclareça-se que a base de cálculo do IPI na saída do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros não coincide com o valor total da nota fiscal de saída. É que o inciso IV do art. 87 da IN SRF nº 247, de 2002, determina que, na nota fiscal de saída, devem constar apenas os valores constantes da nota fiscal de entrada (fatura comercial do exportador mais tributos incidentes na importação), acrescidos do ICMS e do IPI incidentes na

saída. Esse valor não é a base de cálculo do IPI, uma vez que esta, conforme já mencionado, corresponde ao valor total da operação, compreendido pelo preço do produto, pelo frete, pelas demais despesas acessórias, pelo valor do serviço cobrado do adquirente pelo importador por conta e ordem de terceiros e pelo valor dos tributos incidentes na importação, exceto o IPI vinculado [...] (sublinhados nossos)

17. Reza a Solução de Consulta Cosit nº 579, de 20 de dezembro de 2017, também dotada de força vinculante no âmbito da Receita Federal:

13. O art. 66, § 3º, da IN SRF nº 247, de 2002, bem como o art. 8º, § 3º, I, da IN SRF nº 404, de 2004, esclarecem a forma como deve ser mensurado o valor dos bens adquiridos para revenda para fins de apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecendo que o IPI, quando recuperável, não integra o custo de aquisição desses bens.

14. O que se infere, portanto, por um raciocínio lógico, é que, o IPI, quando não for recuperável, integra o custo de aquisição dos bens destinados a revenda para fins de apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. (destaques do original)

18. Como se denota dos dispositivos supratranscritos, O IPI pago na aquisição de mercadorias importadas para revenda não deve integrar o respectivo custo, quando for recuperável mediante crédito. Assim, o valor total da operação, que servirá como base de cálculo para o IPI incidente na saída do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros, não inclui o valor do IPI pago no desembaraço aduaneiro. Essa não inclusão decorre da natureza do IPI, tributo calculado por fora, e que, portanto, não integra o valor da operação.

19. Portanto, o IPI, quando não for recuperável, integra o custo de aquisição dos bens destinados a revenda para fins de apuração dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. A contrario sensu, **quando aquele for recuperável, não integra o custo de aquisição desses bens para fins de apuração dos créditos das contribuições em testilha, como no caso da consulente.**

20. Nessa toada, em virtude de decisão proferida em Recurso Extraordinário com repercussão geral julgado pela Suprema Corte (RE nº 946648) em 21 de agosto de 2020, resta claro que **a importadora por conta e ordem deve recolher o IPI interno**, e que existe para ela a possibilidade de recuperar, a título de crédito, o valor relativo ao IPI vinculado, conforme consta no art. 226, V, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, a seguir colacionado:

Decreto 7.212/2010, de 15 de junho de 2010:

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se:

(...)

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

(...)

20.1. Portanto, O IPI vinculado à importação **não passa a integrar o custo de aquisição da mercadoria, e, por conseguinte, a base de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação pelo terceiro adquirente (encomendante)**, sendo, ainda, vedado o aproveitamento dos créditos das contribuições pela importadora por conta e ordem de terceiros (Lei nº 10.865, de 2004, arts. 15, § 3º, 17, § 2º, e 18), como ressalta o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 31 de março de 2017.

21. Aqui, para elucidar de vez a questão, cabe explanar o disposto no Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011, nos termos a seguir depreendidos (grifou-se):

“(...) os fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor após a alteração das circunstâncias jurídicas — e a consequente cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado — poderão naturalmente sofrer a incidência da lei tributária (ou nova, ou alterada), surgindo daí, de um lado, a obrigação de recolher o tributo, e, de outro, o direito de cobrá-lo, sem que represente óbice a tanto a existência de coisa julgada anterior. O mesmo ocorrerá caso a alteração recaia sobre o suporte fático existente ao tempo da prolação da decisão tributária transitada em julgado: a sua eficácia vinculante deixará de operar a partir dessa modificação fática.

(...)

E as consequências que decorrem, diretamente, da cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado - em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado - são, no que mais de perto interessa à Fazenda Nacional, as seguintes: (i) se o precedente do STF for favorável ao Fisco, no sentido, por exemplo, da constitucionalidade de uma dada norma de incidência tributária, tida, por sua vez, como inconstitucional em decisão tributária pretérita, a partir do seu advento a Fazenda Nacional retoma o direito de exigir o correspondente tributo, em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor dali para frente, sem que, para tanto, seja necessário obter prévio pronunciamento judicial;

(...)”

21.1. Portanto, como se denota dos trechos supracolacionados, **a partir do trânsito em julgado da decisão do STF**, em sendo favorável ao Fisco, **a Fazenda Nacional retoma o direito de exigir o correspondente tributo**, em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte dali para frente **sem que haja necessidade de prévio pronunciamento judicial**.

21.2. Por conseguinte, a partir do trânsito em julgado do Recurso Extraordinário nº 946648, com repercussão geral reconhecida, mesmo havendo decisão judicial anterior transitada em julgado em favor da consulente e da importadora por conta e ordem, fica esta última obrigada a recolher o valor do IPI interno quando da saída para comercialização de produtos importados, e, com efeito, impedida de incluir, assim como a encomendante, o valor do IPI vinculado à importação na base de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

22. Ademais, a jurisprudência da Suprema Corte fixou entendimento no sentido de que o Poder Judiciário, com base no princípio da isonomia, não pode estender tratamento diferenciado a destinatários não abarcados pela legislação aplicável, sob pena de atuar na

condição de legislador positivo, conforme preceituado nos excertos a seguir colacionados (grifou-se):

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO SOB A ÉGIDE DO CPC/1973. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. REELABORAÇÃO DA MOLDURA FÁTICA. PROCEDIMENTO VEDADO NA INSTÂNCIA EXTRAORDINÁRIA. AGRAVO MANEJADO SOB A VIGÊNCIA DO CPC/2015. 1. O entendimento da Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal. Na esteira da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal, não cabe ao Poder Judiciário, sob pretexto de atenção ao princípio da isonomia, atuar como legislador positivo concedendo benefícios tributários não previstos em lei. Precedentes. 2. As razões do agravo interno não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada. 3. Agravo interno conhecido e não provido. (AI 801087 AgR-segundo, Relator (a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, DJe de 11/3/2019).

23. Por fim, observe-se que a ausência de destaque do IPI na nota fiscal de saída do produto do estabelecimento do importador por conta e ordem de terceiros, ao contrário do que sustenta a ora consulente, não diz respeito ao IPI vinculado à importação, senão ao IPI interno. Se não, vejamos o disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018:

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;

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.
(ênfase acrescentada)*

Conclusão

24. Diante do exposto, responde-se à interessada que:
- a) na importação por conta e ordem de terceiros de bens destinados à revenda, a importadora por conta e ordem equipara-se a estabelecimento industrial quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem e, por conseguinte, deve recolher o IPI interno; e
 - b) existe ainda para a importadora por conta e ordem de terceiros a possibilidade de recuperar, a título de crédito, o valor relativo ao IPI vinculado à importação. Este último, portanto, não integra o custo de aquisição da mercadoria, e, por conseguinte, a base de cálculo de creditamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação pelo adquirente (encomendante), sendo, ainda, vedado o aproveitamento dos créditos das contribuições pela importadora por conta e ordem.

Assinado digitalmente
ELADIO ALBUQUERQUE COSTA NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinado digitalmente
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

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

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

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 consultante.

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