



**Orientações Consultoria De Segmentos**  
**Importação Por Conta e Ordem de Terceiros**

09/05/14

## Sumário

1.	Questão.....	3
2.	Normas apresentadas pelo cliente.....	3
3.	Análise da Consultoria .....	4
3.1	Instrução Normativa SRF nº 225 de 2002.....	5
3.2	Instrução Normativa SRF nº 247 de 2002.....	5
4.	Conclusão .....	9
5.	Referências.....	10
6.	Histórico de alterações.....	10

## 1. Questão

O cliente é uma empresa que atua como importadora e exportadora de mercadorias por conta e ordem de terceiros e nos solicita auxílio no cálculo dos tributos quando da emissão da nota fiscal de saída desta mercadoria. Abaixo segue o processo utilizado pelo cliente:

- Empresa importadora para terceiros conta e ordem
- Emite a Nota Fiscal de importação CFOP 3949 e Remessa 6949/ 5949
- Estado da importadora: SP - Destinos das mercadorias : SP/ ES/ SC
- Aliquota interestadual 4% e Interna 18%

Gostaria de saber como deve ser a emissão correta destes tipos de notas fiscais, pois no seu entendimento, a nota fiscal de remessa deveria ter o valor do IPI calculado sobre o serviço prestado.

## 2. Normas apresentadas pelo cliente

O cliente apresenta como embasamento legal uma consulta realizada no posto fiscal, com o seguinte retorno:

*Solução de Consulta Nº 30 DE 29/01/2014*

*Publicado no DO em 10 fev 2014*

*ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

**EMENTA: IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. INCIDÊNCIA DO IPI NA SAÍDA DO IMPORTADOR POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO COMO O VALOR DA OPERAÇÃO. NÃO INCLUSÃO DO IPI VINCULADO NA BASE DE CÁLCULO.**

*Na importação por conta e ordem de terceiros, incide o IPI no desembaraço aduaneiro e na saída da mercadoria do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros. O valor do IPI a ser recolhido deverá ser recalculado para corresponder ao valor da operação de saída do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros, compreendendo o preço do produto, o frete, as 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. Este poderá ser desconta o como crédito na determinação do IPI a pagar.*

**DISPOSITIVOS LEGAIS:** *Lei n 4.502, de 1964, art. 2, art. 14, I, e 1, e art. 18; MP n 2.158-35, de 2001, art. 79; Decreto n 7.212, de 2010 (Ripi/2010), art. 9, I e IX, art. 35 e art. 190, I, "b", e 1; e IN SRF n 247, de 2002, art. 12, I, art. 86, III, e art. 87, I, IV e V.*

**FERNANDO MOMBELLI**  
*Coordenador-Geral*

A indicação da legislação pertinente ao caso é de inteira responsabilidade do Cliente solicitante

### 3. Análise da Consultoria

Para buscarmos as informações precisamos esclarecer o que seria uma importação por conta e ordem de terceiros:

A importação por conta e ordem de terceiros é uma operação que se caracteriza por uma prestação de serviços. Ocorre quando uma empresa, denominada importadora, realiza o despacho aduaneiro de mercadorias em seu nome, porém estas mercadorias foram adquiridas com recursos de outra empresa, denominada adquirente. A importadora repassa as mercadorias para a adquirente pelo mesmo valor, destacados os custos de nacionalização.

Desse modo, sendo a empresa importadora uma prestadora de serviços, pode atuar somente efetuando o despacho aduaneiro da mercadoria, como pode também participar de toda a negociação com o exportador no exterior, atuando como intermediário, realizar a cotação de preços, contratar o transporte e o seguro, entre outros serviços, mediante contrato previamente firmado entre as partes. No entanto, os recursos financeiros para a execução da operação são originários da empresa adquirente. Pode-se dizer, assim, que a empresa importadora atua em nome da empresa adquirente, como sua mandatária.

A legislação aduaneira determina que toda operação realizada com a utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem deste.

Na importação por conta e ordem de terceiros atuam as seguintes pessoas:

1) Importador: é a pessoa jurídica que promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra. Deverá haver um contrato firmado previamente entre as partes, que poderá compreender, ainda, outros serviços relativos à operação. Atua como mera mandatária da empresa adquirente.

2) Adquirente: é a pessoa jurídica encomendante da mercadoria importada. Na importação por conta e ordem de terceiros, é quem, de fato, importa a mercadoria, pois dela são originados os recursos financeiros para a realização da operação.

Para que as importações indiretas sejam realizadas de forma regular, devem ser cumpridos os requisitos explanados a seguir.

a) na importação por conta e ordem de terceiros, os recursos financeiros são oriundos da empresa adquirente. A empresa importadora somente presta um serviço para a adquirente, atuando como sua mandatária. Qualquer operação realizada por uma empresa com recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste;

- Despacho aduaneiro

O importador contratado deverá estar devidamente identificado na DI, e deve indicar o número do CNPJ da empresa adquirente, em campo específico deste documento.

O conhecimento de carga deverá estar consignado ou endossado à empresa importadora, para que esta tenha o direito de realizar o despacho aduaneiro das mercadorias importadas e retirá-las do recinto alfandegado onde estejam depositadas.

As mercadorias importadas estarão sujeitas à aplicação de pena de perdimento nos seguintes casos:

- 1) o contrato de prestação de serviços apresentado para fins de habilitação ou os documentos que instruem a DI contenham informações que não condizem com a realidade da operação;
- 2) o sujeito passivo, o real vendedor, o comprador ou o responsável pela operação sejam ocultados, mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros.

Os tributos federais incidentes na importação por conta e ordem de terceiros (II, IPI, Cofins-Importação, PIS/Pasep-Importação e Cide-Combustíveis) são recolhidos no momento do registro da DI. A empresa importadora realiza o pagamento ao fornecedor

estrangeiro, promove o despacho aduaneiro das mercadorias importadas e efetua o recolhimento dos tributos incidentes na operação. No entanto, todos estes procedimentos são realizados com recursos advindos da empresa adquirente, visto que a importadora é uma prestadora de serviços, atuando como mandatária da primeira. Inclusive, a adquirente deve ser identificada na DI como a "real adquirente", como forma de vinculação à importadora e comprovação da natureza da operação.

### 3.1 Instrução Normativa SRF nº 225 de 2002

*Estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas por conta e ordem de terceiros.*

*Art. 1º 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.*

### 3.2 Instrução Normativa SRF nº 247 de 2002

#### *Importação por Conta e Ordem de Terceiros*

*Art. 86. O disposto no art. 12 aplica-se, exclusivamente, às operações de importação que atendam, cumulativamente, aos seguintes requisitos:*

*I – contrato prévio entre a pessoa jurídica importadora e o adquirente por encomenda, caracterizando a operação por conta e ordem de terceiros;*

*II – os registros fiscais e contábeis da pessoa jurídica importadora deverão evidenciar que se trata de mercadoria de propriedade de terceiros; e*

*III – a nota fiscal de saída da mercadoria do estabelecimento importador deverá ser emitida pelo mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes na importação.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o documento referido no inciso III do caput não caracteriza operação de compra e venda.*

*§ 2º A importação e a saída, do estabelecimento importador, de mercadorias em desacordo com o disposto neste artigo caracteriza compra e venda, sujeita à incidência das contribuições com base no valor da operação.*

*Art. 87. Em virtude do disposto nos arts. 12 e 86, a pessoa jurídica importadora deverá:*

*I – emitir, na data em que se completar o despacho aduaneiro das mercadorias, nota fiscal de entrada na qual deverão ser informados:*

*a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim entendidos os valores constantes da fatura comercial, expressos em moeda estrangeira convertidos em reais pela cotação, para compra, divulgada pelo Banco Central do Brasil no dia anterior ao da emissão da nota fiscal de entrada;*

b) em linhas separadas, o valor de cada tributo incidente na importação;

II – registrar na sua escrituração contábil, em conta específica, o valor das mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros, pertencentes aos respectivos adquirentes;

III – registrar, no Livro Registro de Inventário, sob títulos específicos, as mercadorias referidas no inciso II, que ainda estiverem sob sua guarda na data do levantamento de balanço correspondente a encerramento de período de apuração da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido;

IV – emitir, na data da saída das mercadorias de seu estabelecimento, nota fiscal de saída tendo por destinatário o adquirente, na qual deverão ser informados:

a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim entendidos os valores expressos em reais apurados de conformidade com o disposto na alínea "a" do inciso I, acrescidos do valor dos tributos incidentes na importação;

b) o destaque do valor do ICMS incidente na saída das mercadorias do estabelecimento da pessoa jurídica importadora, calculado de conformidade com a legislação aplicável.

c) o IPI, calculado sobre o valor da operação de saída; e

V – emitir, na mesma data referida no inciso IV, nota fiscal de serviços, tendo por destinatário o adquirente, pelo valor cobrado a título de serviços prestados para a execução da ordem emanada do adquirente.

**Parágrafo único.** Na nota fiscal de serviços deverá constar o número das notas fiscais de saída das mercadorias a que corresponder os serviços prestados.

**Art. 88.** Relativamente às importações por conta e ordem de terceiros, a pessoa jurídica importadora somente poderá emitir nota fiscal de saída das mercadorias tendo como destinatário o adquirente.

**Parágrafo único.** Caso o adquirente determine que as mercadorias sejam entregues em outro estabelecimento, serão observados os seguintes procedimentos:

I – a pessoa jurídica importadora emitirá nota fiscal de saída das mercadorias para o adquirente; e

II – o adquirente emitirá nota fiscal de venda para o novo destinatário, com destaque do IPI, com a informação, no corpo da nota fiscal, de que a mercadoria deverá sair do estabelecimento da importadora, bem assim com a indicação do número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e do endereço da pessoa jurídica importadora.

### 3.3 Solução de Consulta nº 30 – Cosit

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. INCIDÊNCIA DO IPI NA SAÍDA DO IMPORTADOR POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO COMO O VALOR DA OPERAÇÃO. NÃO INCLUSÃO DO IPI VINCULADO NA BASE DE CÁLCULO.**

Na importação por conta e ordem de terceiros, incide o IPI no desembaraço aduaneiro e na saída da mercadoria do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros. O valor do IPI a ser recolhido deverá ser recalculado para corresponder ao valor da operação de saída do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros, compreendendo o preço do produto, o frete, as 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. Este poderá ser descontado como crédito na determinação do IPI a pagar.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, art. 14, I, e § 1º, e art. 18; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 79; Decreto nº 7.212, de 2010 (Ripi/2010), art. 9º, I e IX, art. 35 e art. 190, I, “b”, e § 1º; e IN SRF nº 247, de 2002, art. 12, I, art. 86, III, e art. 87, I, IV e V.*

[...]

*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.*

[...]

*19. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que, na importação por conta e ordem de terceiros, incide o IPI no desembaraço aduaneiro e na saída da mercadoria do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros. O valor do IPI a ser recolhido deverá ser recalculado para corresponder ao valor da operação de saída do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros, compreendendo o preço do produto, o frete, as 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. Este poderá ser descontado como crédito na determinação do IPI a pagar na saída da mercadoria do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros. À consideração superior. Assinado digitalmente JOSÉ FERNANDO HUNING Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB)*

### 3.4 SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF08 Nº 8046, DE 29 DE JULHO DE 2014

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*

***IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. INCIDÊNCIA DO IPI NA SAÍDA DO IMPORTADOR POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO COMO O VALOR DA OPERAÇÃO. INCLUSÃO DO VALOR DO SERVIÇO COBRADO DO ADQUIRENTE.***

*Na importação por conta e ordem de terceiros, incide o IPI no desembaraço aduaneiro e na saída da mercadoria do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros. O valor do IPI a ser recolhido deverá ser recalculado para corresponder ao valor da operação de saída do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros, compreendendo o preço do produto, o frete, as 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. Este poderá ser descontado como crédito na determinação do IPI a pagar.*

***SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 30, DE 29 DE JANEIRO DE 2014.***



*Dispositivos Legais: Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, art. 14, I, e § 1º, e art. 18; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 79; Decreto nº 7.212, de 2010 (Ripi/2010), art. 9º, I e IX, art. 35 e art. 190, I, “b”, e § 1º; e IN SRF nº 247, de 2002, art. 12, I, art. 86, III, e art. 87, I, IV e V.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

**PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.**

*É ineficaz a consulta em relação ao questionamento que não descreve o fato objeto da dúvida e que não identifica o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida.*

*Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, incisos I e XI.*

*Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

**IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. INCIDÊNCIA DO IPI NA SAÍDA DO IMPORTADOR POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. BASE DE CÁLCULO COMO O VALOR DA OPERAÇÃO. INCLUSÃO DO VALOR DO SERVIÇO COBRADO DO ADQUIRENTE.**

*Na importação por conta e ordem de terceiros, incide o IPI no desembaraço aduaneiro e na saída da mercadoria do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros. O valor do IPI a ser recolhido deverá ser recalculado para corresponder ao valor da operação de saída do estabelecimento importador por conta e ordem de terceiros, compreendendo o preço do produto, o frete, as 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. Este poderá ser descontado como crédito na determinação do IPI a pagar.*

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 30, DE 29 DE JANEIRO DE 2014.**

*Dispositivos Legais: Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, art. 14, I, e § 1º, e art. 18; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 79; Decreto nº 7.212, de 2010 (Ripi/2010), art. 9º, I e IX, art. 35 e art. 190, I, “b”, e § 1º; e IN SRF nº 247, de 2002, art. 12, I, art. 86, III, e art. 87, I, IV e V.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

**PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.**

*É ineficaz a consulta em relação ao questionamento que não descreve o fato objeto da dúvida e que não identifica o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida.*

*Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, incisos I e XI.*

**EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES**

**Chefe**



## 4. Conclusão

Uma vez que a empresa importadora presta um serviço à empresa adquirente, as mercadorias que são importadas não são de sua propriedade. Desse modo, os registros fiscais e contábeis da empresa importadora devem evidenciar que as mercadorias são de propriedade de outra pessoa jurídica, a empresa adquirente. Para tanto, a empresa importadora deverá:

- registrar em sua escrituração contábil, em conta específica, o valor das mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros, pertencentes aos respectivos adquirentes;
- registrar, no Livro Registro de Inventário, sob títulos específicos, as mercadorias importadas por conta e ordem de terceiro, que ainda estiverem sob sua guarda na data do levantamento de balanço correspondente a encerramento de período de apuração da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Ao realizar o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, a empresa importadora deverá emitir nota fiscal de entrada, na qual deverão constar as seguintes informações:

- as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim entendidos os valores constantes da fatura comercial, expressos em moeda estrangeira convertidos em reais pela cotação, para compra, divulgada pelo Banco Central do Brasil (Bacen) no dia anterior ao da emissão da nota fiscal de entrada;
- o valor de cada tributo incidente na importação, em linhas separadas.

A importadora também deverá emitir nota fiscal de saída, na data da saída das mercadorias de seu estabelecimento, tendo obrigatoriamente como destinatário o adquirente, informando:

- as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim entendidos os valores expressos em reais apurados de acordo com a cotação, para compra, divulgada pelo Bacen no dia anterior ao da emissão da nota fiscal de saída, acrescidos do valor dos tributos incidentes na importação;
- o destaque do valor do ICMS incidente na saída das mercadorias do estabelecimento da pessoa jurídica importadora, calculado de conformidade com a legislação aplicável.
- o IPI, calculado sobre o valor da operação de saída.

O impostos de ICMS e o IPI, destacados na nota fiscal do importador, incidirão sobre uma base de cálculo formada com os seguintes valores:

- Preço do produto
- Valor do frete
- Demais despesas acessórias
- Valor do serviço cobrado do adquirente pelo importador por conta e ordem de terceiros
- Valor dos tributos incidentes na importação, menos o valor do IPI já cobrado no momento do Desembaraço (IPI Vinculado).

Note que a base de cálculo dos impostos ICMS e IPI, não serão os mesmos que o valor total da nota. A IN SRF 247/02 em seu artigo 87, inciso IV determina que na nota fiscal de saída, emitida pelo importador, deverão constar somente os valores da entrada, em campos próprios, acrescidos do ICMS e IPI incidentes na operação sobre o 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.

Caso o adquirente determine que as mercadorias sejam entregues em outro estabelecimento, devem, ainda, ser observados os seguintes procedimentos:

- A pessoa jurídica **importadora** deve emitir nota fiscal de saída das mercadorias para o adquirente; e
- O **adquirente** deve emitir nota fiscal de venda para o novo destinatário, com destaque do IPI, com a informação, no corpo da nota fiscal, de que a mercadoria deverá sair do estabelecimento da importadora, bem assim com a indicação do número de inscrição no CNPJ e do endereço da pessoa jurídica importadora.

Ainda, na data da saída das mercadorias de seu estabelecimento, a empresa importadora deverá emitir a nota fiscal de serviços, tendo como destinatária a empresa adquirente, pelo valor cobrado a título de serviços prestados para a execução da operação.

Por fim, conforme dispõe as normas mencionadas nesta orientação, na nota fiscal de serviços emitida pela importadora, correspondente aos serviços prestados à adquirente, deverá constar o número das notas fiscais de saída das mercadorias.

"O conteúdo deste documento não acarreta a assunção de nenhuma obrigação da Totvs perante o Cliente solicitante e/ou terceiros que porventura tiverem acesso ao material, tampouco representa a interpretação ou recomendação da TOTVS sobre qualquer lei ou norma. O intuito da Totvs é auxiliar o cliente na correta utilização do software no que diz respeito à aderência à legislação objeto da análise. Assim sendo, é de TOTAL RESPONSABILIDADE do Cliente solicitante, a correta interpretação e aplicação da legislação em vigor para a utilização do software contratado, incluindo, mas não se limitando a todas as obrigações tributárias principais e acessórias."

## 5. Referências

- <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2002/in2472002.htm>
- <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2002/in2252002.htm>
- [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)
- <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2009/decreto-6759-5-fevereiro-2009-585997-norma-actualizada-pe.pdf>

## 6. Histórico de alterações

ID	Data	Versão	Descrição	Chamado
LFA	09/05/14	1.00	Importação Por Conta e Ordem de Terceiros	TPIATR
LFA	20/10/15	2.00	Cálculo dos Impostos na Importação por Conta e Ordem de Terceiros	TTMO31