



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Cosit
Fls. 1

Solução de Consulta Interna nº 20 - Cosit

Data 25 de agosto de 2014

Origem COORDENAÇÃO-GERAL DE ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA (COANA)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

IPI VINCULADO À IMPORTAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO. POSSIBILIDADE. FATO GERADOR PRESUMIDO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INCIDÊNCIA DA MORA.

O pagamento do IPI vinculado à importação deve ocorrer no momento em que a declaração de importação é registrada, antecipando-se ao fato gerador cuja ocorrência se presume. A inobservância do seu recolhimento na data devida faz incidir multa, inclusive de ofício, e juros de mora a partir da data do registro da declaração de importação, considerando que:

- no caso de mudança de alíquota do IPI para maior entre o Registro da DI e o desembaraço aduaneiro, cabe a cobrança da diferença do imposto sem nenhum acréscimo;
- no caso de mudança de alíquota para menor entre o Registro da DI e o desembaraço aduaneiro, cabe o pedido de compensação ou restituição do valor pago a maior;
- no caso de erro de classificação apurado no curso do despacho aduaneiro que implique acréscimo no imposto, este será cobrado com multa de ofício e juros de mora, contados da data do Registro do DI.

Dispositivos Legais: Constituição da República, art. 150, § 7º; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), arts. 113, § 1º, 114, 116, I e II e 150; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 5º, 44 e 61; Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, arts. 2º, inciso I, e 26, inciso I; Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro), arts. 238, 242, 746 e 748.

e-Processo nº 10168.720388/2013-32

Relatório

A Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana), com base no art. 2º da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2013, apresenta Consulta Interna sem número, de 20 de agosto de 2013, em que questiona a “exigência de multa e juros de mora sobre o IPI vinculado à importação, cujo recolhimento ocorre antes do desembaraço aduaneiro da mercadoria”.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/08/2014 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI, Assinado digitalmente em 26/08/2014 por RONAN DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 25/08/2014 por EDUARDO GABRIEL DE SOES VIEIRA

ERREIRA FOGAÇA, Assinado digitalmente em 26/08/2014 por MARCOS VINÍCIOS CARNEIRO LEO TAPAJOS, Assin

ado digitalmente em 26/08/2014 por MIRZA MENDES REIS, Assinado digitalmente em 26/08/2014 por JOAO H

AMILTON RECH, Assinado digitalmente em 26/08/2014 por FERNANDO MOMBELLI

Impresso em 27/08/2014 por IRANI PELICIONI ISHIRUJI

2. Informa que a dúvida que motivou a consulta tem origem em “um pedido de restituição de juros moratórios sobre o IPI, no qual o contribuinte alega cobrança indevida de juros antes da ocorrência do fato gerador”; que os acréscimos legais são calculados automaticamente no auto de infração – que é lavrado quando o importador se recusa a recolher a diferença de impostos apurada em procedimento de despacho aduaneiro –, e que a programação do sistema que determina a cobrança obedece ao disposto nos arts. 238 e 242 do Regulamento Aduaneiro, segundo os quais a data de vencimento do tributo é o dia do registro da Declaração de Importação (DI) e a data de ocorrência do fato gerador é a do desembaraço da mercadoria.

Fundamentos

3. O art. 2º da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, diz que o fato gerador do IPI sobre produtos de procedência estrangeira é “o respectivo desembaraço aduaneiro”. O Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro), manteve, na regulamentação, a mesma disposição legal, reafirmando que “o fato gerador do imposto [refere-se ao IPI], na importação, é o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira” (art. 238).

4. Em regra, o crédito tributário só se torna exigível pelo Fisco depois de formalizado pelo documento constitutivo, o que é feito com base no fato gerador, cuja ocorrência faz surgir a obrigação de pagar o tributo correspondente (Código Tributário Nacional – CTN, art. 113, § 1º). A incidência de multa e juros só seria cabível quando o pagamento não ocorrer na data ou no prazo estabelecido pela legislação aplicável.

5. Ao dispor sobre fato gerador, o CTN não o define; afirma tratar-se de “situação definida em lei”, que pode ser situação de fato ou situação jurídica. A situação definida hipoteticamente na lei (a regra matriz de incidência tributária) é, portanto, o fato gerador. Não terá este nenhuma importância senão depois de ocorrido. O fato gerador ocorre, segundo o CTN, “tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”, ou “desde o momento em que [a situação jurídica] esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável” (CTN, arts. 114 e 116, I e II).

6. O fato gerador do IPI, quer se trate de saída de produto de estabelecimento nacional ou do IPI vinculado à importação, é uma situação jurídica “definida em lei” (Lei 4.502, de 1964, art. 2º, I). O que distingue a situação de fato da jurídica é estar esta prevista (ou definida) em lei. Assim, a industrialização do produto é situação de fato, mas sua saída do estabelecimento é situação jurídica.

7. O desembaraço aduaneiro é situação jurídica surgida após o despacho de importação, que por sua vez tem início com o registro da declaração de importação, e aperfeiçoa-se com a saída do produto do recinto alfandegado, mediante despacho da autoridade competente. A exigência do tributo antes da ocorrência do fato gerador configura antecipação do cumprimento da obrigação tributária. Isso é possível, por exemplo, no lançamento por homologação, espécie tecnicamente compatível com o registro da declaração de importação.

8. O inciso I do art. 26 da Lei 4.502, de 1964, atribui ao importador o dever de antecipar o pagamento do IPI, tendo em vista as peculiaridades da operação. A homologação

do ato praticado pelo importador (registro da declaração de importação) dá-se com o despacho aduaneiro.

9. O art. 116 do CTN – que estabelece o momento em que se considera ocorrido o fato gerador – é introduzido pela expressão “salvo disposição de lei em contrário”, a indicar que esse momento pode variar conforme a situação de que se trate. Para VLADIMIR PASSOS DE FREITAS (Código Tributário Nacional Comentado, 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 558/560),

[...] o legislador, ao estabelecer as diversas situações que irão configurar o fato gerador, tem liberdade para a escolha do tempo em que o mesmo (sic) poderá ser tido como concretizado. [...] Se a obrigação de pagar o tributo surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º, CTN), cujos efeitos apenas se operam após sua concretização (art. 116, caput), como se admitir o pagamento antecipado da exação com base em mera presunção? Apesar do posicionamento contrário de boa parcela da doutrina, na jurisprudência vem predominando a tese da constitucionalidade da norma [refere-se ao § 7º do art. 150].

10. Aplica-se analogicamente ao presente caso o disposto no § 7º do art. 150 da Constituição, que diz: “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. Comentando esse dispositivo, o STF afirmou que (disponível em <www.stf.jus.br/portal/constituicao/constituicao.asp>, acesso em 3/10/2013),

Na substituição tributária, sempre teremos duas normas: a) a norma tributária impositiva, que estabelece a relação contributiva entre o contribuinte e o fisco; b) a norma de substituição tributária, que estabelece a relação de colaboração entre outra pessoa e o fisco, atribuindo-lhe o dever de recolher o tributo em lugar do contribuinte. A validade do regime de substituição tributária depende da atenção a certos limites no que diz respeito a cada uma dessas relações jurídicas.

Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos. A par disso, há os limites à própria instituição do dever de colaboração que asseguram o terceiro substituto contra o arbítrio do legislador. A colaboração dele exigida deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, não se lhe podendo impor deveres inviáveis, excessivamente onerosos, desnecessários ou ineficazes.

Não há qualquer impedimento a que o legislador se valha de presunções para viabilizar a substituição tributária, desde que não lhes atribua caráter absoluto. A retenção e recolhimento de 11% sobre o valor da nota fiscal é feita por conta do montante devido, não descaracterizando a contribuição sobre a folha de salários na medida em que a antecipação é em seguida compensada pelo contribuinte com os valores por ele apurados como efetivamente devidos forte na base de cálculo real. Ademais, resta assegurada a restituição de eventuais recolhimentos feitos a maior.” (RE 603.191, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 1º-8-2011, Plenário, DJE de 5-9-2011, com repercussão geral.)

11. Assim sendo, ao se iniciar o registro da declaração de importação, presume-se que lhe sobrevenha o desembaraço aduaneiro, isto é, o fato gerador do IPI importação. Ora, se não fere qualquer princípio de direito, de acordo com o STF, exigir um tributo antes da

ocorrência do fato gerador por outra pessoa que não o contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, com muito mais razão pode-se exigir o tributo do próprio contribuinte o pagamento do IPI, num “lançamento por homologação”, quando do registro da declaração de importação, cujo objetivo final é exatamente o desembaraço aduaneiro da mercadoria, hipótese de incidência do IPI.

12. No que concerne à multa e aos juros de mora, eles existem em decorrência do descumprimento da obrigação de pagamento do tributo. Seu termo inicial não é a ocorrência do fato gerador, uma vez que não possui relação direta com ele, mas sim a data do pagamento, ocorrendo esta depois (situação mais corrente) ou antes do fato gerador. Logo, se é possível recolher o IPI vinculado à importação antes do seu fato gerador, o pagamento intempestivo gera automaticamente a cobrança da multa e do juros de mora, conforme art. 161 do CTN. Assim, eles incidirão quando o IPI vinculado à importação não for recolhido no registro da declaração de importação.

13. Cabe ao importador declarar corretamente o fato gerador a que deu causa e recolher o tributo devido, como determina o art. 26, I, da Lei nº 4.502, de 1964. Se não o fizer, a infração só será detectada no procedimento de despacho aduaneiro. A inobservância do seu recolhimento na data devida faz incidir multa e juros de mora a partir da data do registro da declaração de importação. O auto de infração daí decorrente, por sua vez, deve incluir também a multa de ofício. Para tanto, deve-se aplicar o disposto nos arts. 746 e 748 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, a depender da situação, com fundamento nos arts. 5º, 44 e 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, contados desde o momento do registro da declaração de importação.

14. Por fim, registre-se que pelo fato de o desembaraço aduaneiro ser o momento final do despacho, há que se considerar que:

14.1. no caso de mudança de alíquota do IPI para maior entre o Registro da DI e o desembaraço aduaneiro, cabe a cobrança da diferença do imposto sem nenhum acréscimo;

14.2. no caso de mudança de alíquota para menor entre o Registro da DI e o desembaraço aduaneiro, cabe o pedido de restituição do valor pago a maior;

14.3. no caso de erro de classificação apurado no curso do despacho aduaneiro que implique acréscimo no imposto, este será cobrado com multa de ofício e juros de mora, contados da data do Registro do DI.

Conclusão

15. Com base no exposto, conclui-se que a obrigação de pagar o IPI vinculado à importação surge no momento em que a declaração de importação é registrada, antecipando-se ao fato gerador cuja ocorrência se presume, por força do art. 26, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, e com fundamento nos arts. 150 e 116 do CTN. A inobservância do seu recolhimento na data devida faz incidir multa, inclusive de ofício, e juros de mora a partir da data do registro da declaração de importação, considerando que:

15.1. no caso de mudança de alíquota do IPI para maior entre o Registro da DI e o desembaraço aduaneiro, cabe a cobrança da diferença do imposto sem nenhum acréscimo;

15.2. no caso de mudança de alíquota para menor entre o Registro da DI e o desembaraço aduaneiro, cabe o pedido de restituição do valor pago a maior;

15.3. no caso de erro de classificação apurado no curso do despacho aduaneiro que implique acréscimo no imposto, este será cobrado com multa de ofício e juros de mora, contados da data do Registro do DI.

À consideração superior.

assinado digitalmente
RONAN DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB)

De acordo. À consideração da Coordenadora da Copen e do Coordenador da Cotex.

assinado digitalmente EDUARDO GABRIEL DE GÓES V. F. FOGAÇA Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Dinog	assinado digitalmente MARCOS VINÍCIOS C. L. TAPAJÓS Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Ditip
---	--

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

assinado digitalmente MIRZA MENDES REIS Auditor-Fiscal da RFB - Coordenadora da Copen	assinado digitalmente JOÃO HAMILTON RECH Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotex
--	--

Aprovo a Solução de Consulta Interna objeto do processo eletrônico nº 10168.720388/2013-32. Encaminhe-se o e-processo à consultante e divulgue-se na forma dos arts. 4º e 7º da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 8 de abril de 2013.

assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral de Tributação