



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 3ª RF

SRRF03/Disit

Fls. 37

Solução de Consulta nº 7 - SRRF03/Disit

Data 3 de abril de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

IMPORTAÇÃO. DRAWBACK SUSPENSÃO. CRÉDITOS.

A falta de efetivo pagamento da Cofins - Importação, no registro da importação de bens e serviços, impede que a pessoa jurídica importadora, sujeita ao regime não-cumulativo da Cofins, desconte créditos apurados sobre as despesas com insumos adquiridos na importação.

Dispositivos Legais: CF/1988, art. 150, § 6º; CTN, art. 111; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 1º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

IMPORTAÇÃO. DRAWBACK SUSPENSÃO. CRÉDITOS.

A falta de efetivo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep - Importação, no registro da importação de bens e serviços, impede que a pessoa jurídica importadora, sujeita ao regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep, desconte créditos apurados sobre as despesas com insumos adquiridos na importação.

Dispositivos Legais: CF/1988, art. 150, § 6º; CTN, art. 111; Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 1º.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

IMPORTAÇÃO. DRAWBACK SUSPENSÃO. CRÉDITOS.

Os créditos básicos de IPI deverão ser escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. A falta de efetivo pagamento do IPI - Importação, quando do desembaraço aduaneiro, impede que a pessoa jurídica importadora industrial ou equiparada a industrial escreva crédito relativo ao imposto devido pela operação de importação, especialmente nas situações em que o referido imposto restou beneficiado por regime suspensivo. O pagamento de IPI - Importação lançado mediante procedimento de ofício não dá direito ao sujeito passivo à escrituração de crédito.

Dispositivos Legais: CF/1988, art. 150, § 6º; CTN, art. 111; Lei nº 4.502, de 1964, art. 25; Decreto nº 7.212, de 2010, arts. 226 e 251.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, XXXXX, protocolizou, por meio de procuradores, o processo indicado, dirigido à Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 3ª Região Fiscal, formulando consulta sobre a possibilidade de apuração e utilização de créditos de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), a partir de pagamentos que vem realizando, como descritos abaixo.

2. A consulente informa que foi autuada pela Receita Federal do Brasil em 6 de outubro de 2009, no valor de XXXXX, compreendendo principais, multas e juros de Imposto de Importação (II), IPI, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins. A razão da autuação foi ter importado, entre 2004 e 2005, sob regime de *Drawback* Suspensão, XXXXX, matéria-prima na produção de XXXXX, e não ter exportado o produto final, segundo a consulente “*acarretando o inadimplemento do regime*”. Na ocasião, a consulente fez opção pelo parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, para liquidar os débitos em 180 meses.

3. A consulente manifesta o entendimento de que, “*ao efetuar o pagamento do valor principal do IPI, PIS e COFINS, acrescido de multa e juros (...) passa a ter o direito ao crédito do valor principal, conforme prevê o inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004 e do inciso V do artigo 226 do Regulamento do IPI – Decreto nº 7.212/2010*”, destacando que “*o direito ao crédito aplica-se somente em relação às contribuições e imposto efetivamente pagos na importação, conseqüentemente, com o pagamento das parcelas gerou a Consulente o direito ao crédito proporcional a 1/180 avos (não podendo apropriar de uma única vez, sob pena de infringir as regras previstas na legislação regulamentar)*”.

4. Com base nas exposições feitas, diz restarem as seguintes dúvidas:

“1. A Consulente liquidou através do pagamento de 20 parcelas do parcelamento previsto na Lei 11.941 de 27/05/2009 (período de junho de 2011 a janeiro de 2013). Neste caso, como a Consulente poderá aproveitar o crédito proporcional a 20/180 avos do IPI e das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS?”

2. Para as parcelas vincendas, é correto o aproveitamento do crédito proporcional na própria apuração do imposto mensal, sem a necessidade de PER/DECOMP?

3. Sendo necessária a realização de PER/DECOMP, é possível fazê-lo para crédito oriundo de débitos inscritos no REFIS?”

Fundamentos

5. De início, cumpre esclarecer que o processo administrativo de consulta tem por escopo dirimir dúvidas do sujeito passivo acerca da interpretação ou aplicação da legislação tributária, não se prestando a examinar ou atestar a eventual condição de direitos, que envolve, regra geral, situações de fato que atendam aos requisitos fixados em lei. Assim, a presente solução de consulta limitar-se-á a interpretar a legislação de regência concernente ao exame das condições necessárias à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e do IPI, frente aos fatos relatados na inicial.

6. Esclareça-se, ainda, que, para que haja a interpretação, é necessário que o consulente descreva, com clareza suficiente, fatos econômicos, contábeis e fiscais que lhe ocorram, ou possa vir a ocorrer, e aponte as disposições legais sobre as quais haja dúvida interpretativa que possam, sobre aqueles fatos, influir ou vir a influir, no sentido tributário.

7. Como a consulta está formulada com referência a diversos tributos, quais sejam, a Contribuição para o PIS/Pasep, a Cofins e o IPI, para o que se apresentam diversas disposições legais, veremos as questões suscitadas por partes.

8. Destaque-se, inicialmente, que a Constituição Federal de 1988, contém disposição em seus arts. 149 e 150, quanto às isenções e desonerações tributárias, que para aqui são trazidas, no sentido de se compreender melhor como se deve aplicar interpretação da legislação que trate dessas desonerações em relação às matérias aqui consultadas. *Verbis*:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

(...)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

9. Convém, também, quanto aos aspectos formulados na consulta, ressaltar que a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN, assim dispõe em seu art. 111:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

(...)

10. É importante esclarecer, ainda, que o emprego do programa PER/DCOMP, referido pela consultante, hoje disciplinado no § 1º do art. 41 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, tem por finalidade a apresentação eletrônica de pedido de restituição, de pedido de ressarcimento ou Declaração de Compensação, essa última amparada nas disposições do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que, conforme se depreende de seu *caput*, somente se aplica quando o sujeito passivo apurar crédito passível de restituição ou de ressarcimento e promover, com ele, a extinção de débitos por compensação. Referido dispositivo legal fica afastado caso o crédito porventura apurado pelo sujeito passível não possa ser restituído ou ressarcido. Assim dispõe:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

11. Os pagamentos que a consultante vem fazendo, para quitação dos débitos lançados de ofício e parcelados, não podem ser caracterizados como indébitos, razão pela qual fica afastada a hipótese de aplicação do programa PER/DCOMP na situação exposta, por afastado o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, sob o aspecto de não serem aqueles pagamentos “passíveis de restituição”.

12. Há, entretanto, outras hipóteses de apuração de créditos escriturais, previstos na legislação de regência dos tributos citados nesta consulta, que se prestam à redução dos respectivos tributos a pagar, em cada período de apuração, e, conforme a situação, alguns desses créditos apurados, nas condições dispostas, poderiam gerar saldos “passíveis de ressarcimento”. Sob essa segunda ótica, vejamos.

13. Em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, que no caso da consulta são aquelas instituídas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, vejamos os dispositivos legais determinantes da situação explicitada:

Lei nº 10.865, de 2004:

Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de

Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

(...)

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)

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 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.

14. A disposição constitucional de não incidência das contribuições sociais sobre receitas de exportação justifica, sob os aspectos técnicos, a adoção do regime de suspensão tributária na aquisição de insumos que se destinem à produção de bens ou prestação de serviços para o exterior. Houvesse essa tributação, ter-se-ia, já aí, uma hipótese de ressarcimento. Em se dando a importação dos insumos para a produção de bens a serem comercializados no mercado interno, os tributos vinculados à operação deverão ser pagos no ato de registro da importação. A legislação de regência dos regimes não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins permite que a pessoa jurídica importadora, sujeita àqueles regimes, apure créditos sobre aquela despesa para redução do valor a pagar das mesmas contribuições, calculadas sobre suas receitas brutas decorrentes das vendas para o mercado interno.

15. Nem uma coisa, nem outra, ocorreu nas importações promovidas pela consulente, como por ela mesma foi descrito nas exposições. As importações se deram sob regime de suspensão dos tributos (*drawback*) porque os insumos importados se destinariam à produção de XXXXX a serem, futuramente, exportadas, mas a que foi dado destino no mercado interno. Na ocasião, deveria o contribuinte ter apurado os tributos devidos e recolhido seus montantes, mas manteve-se inerte até que a autoridade tributária os lançasse por meio de auto de infração, que vêm sendo, segundo a consulente, pagos paulatinamente em regime de parcelamento específico.

16. As disposições contidas no § 1º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, que a consulente trouxe para justificar sua pretensão a crédito, são muito claras em negar essa pretensão, ao declarar que a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as despesas de importação de insumos “**aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens**”. A combinação de leitura do § 6º do art. 150 da CF/1988 com o art. 111 do CTN permite concluir que a falta de efetivo pagamento, no registro da importação, da Contribuição para o PIS/Pasep – Importação e da Cofins – Importação impede que a pessoa jurídica importadora, sujeita aos regimes não-cumulativos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, desconte créditos apurados sobre as despesas com a importação.

17. A situação se repete em relação ao IPI. Vejamos o dispositivo legal do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212, de 2010) trazido pela consulente para justificar sua pretensão de creditamento:

Seção II

Das Espécies dos Créditos

Subseção I

Dos Créditos Básicos

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25:

(...)

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

(...)

18. Aqui, também, o dispositivo legal trazido à consulta é taxativo em impedir que, diante da situação descrita (importação com suspensão dos tributos pelo regime de *drawback*, destinação do produto ao mercado interno e posterior lançamento de ofício dos tributos devidos na importação) a consulente possa se creditar do valor do IPI. O art. 226, que dispõe sobre os créditos básicos, permite o creditamento do IPI **pago no desembaraço aduaneiro**, coisa que não ocorreu na situação ora analisada.

19. Para melhor clareza, vejamos as disposições contidas no art. 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.136, de 7 de dezembro de 1970:

Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 25. A importância a recolher será o montante do impôsto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do impôsto relativo aos produtos nêle entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer.

20. De acordo com o dispositivo acima, a determinação do IPI devido em cada período será tomada pela diferença entre o imposto relativo aos produtos saídos e o imposto relativo aos produtos entrados, **no mesmo período**. Assim, não pode pretender a consulente

creditar-se, na atualidade, de imposto que se refira a produtos entrados em seu estabelecimento há vários anos atrás.

21. O art. 251 do RIPI, regulamentando a escrituração dos créditos, deixa bem claro este impedimento. Não há previsão legal que comporte a hipótese, sugerida na consulta, de que, agora, cada parcela que venha a ser paga do débito decorrente do lançamento de ofício, possa vir a ser creditada no livro de apuração do IPI. O imposto, houvesse direito a creditamento, teria de ter sido pago no desembaraço aduaneiro e escriturado quando da entrada dos produtos insumos no estabelecimento industrial. A falta de seu pagamento no desembaraço, em razão da suspensão à época aplicada, afasta a hipótese de crédito. *In verbis*:

Seção III

Da Escrituração dos Créditos

Requisitos para a Escrituração

Art. 251. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

I - nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;

(...)

Conclusão

22. Diante do exposto, proponho que a presente consulta seja solucionada de forma a esclarecer à interessada que:

- a) a falta de efetivo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, no registro da importação de bens e serviços, impede que a pessoa jurídica importadora, sujeita ao regime não-cumulativo das contribuições, desconte créditos apurados sobre as despesas com insumos adquiridos na importação;
- b) os créditos básicos de IPI deverão ser escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. A falta de efetivo pagamento do IPI-Importação, quando do desembaraço aduaneiro, impede que a pessoa jurídica importadora industrial ou equiparada a industrial escreva crédito relativo ao imposto devido pela operação de importação, especialmente nas situações em que o referido imposto restou beneficiado por regime suspensivo. O pagamento de IPI – Importação lançado mediante procedimento de ofício não dá direito ao sujeito passivo a escrituração de crédito.

23. À consideração superior.

Fortaleza, 3 de abril de 2013.

(__assinado digitalmente__)

ANTONIO CARLOS PEREIRA LIMA
AUDITOR-FISCAL DA RFB – MAT. 4.352

Ordem de Intimação

24. De acordo. Aprovo a Solução de Consulta.
25. Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única, não comportando assim a presente decisão, recurso de ofício ou voluntário e nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra solução divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação - Cosit, em Brasília - DF, na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.
26. O prazo para interposição do recurso é de trinta dias, contados da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, competindo ao interessado comprovar a existência das soluções divergentes acerca de idênticas situações, mediante juntada das ementas das correspondentes publicações.
27. Publique-se no Diário Oficial da União, em atendimento ao disposto no § 4º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996.
28. Encaminhe-se à XXXXX, para ciência ao interessado e adoção das medidas adequadas à observância da presente Solução de Consulta, nos termos do art. 6º, inciso IV, da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007.

Fortaleza, 3 de abril de 2013.

(assinado digitalmente)

RAIMUNDO VALNÊ BRITO SIEBRA
CHEFE DA DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO
Delegação de competência
Portaria SRRF03 nº 172, de 04/03/2013.