Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 9ª RF

Solução de Consulta nº 448 - SRRF09/Disit

Data	24 de novembro de 2009
Processo	****
Interessado	****
CNPJ/CPF	****

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

RECOF. DESTINAÇÃO AO MERCADO INTERNO. DIREITO À SUSPENSÃO.

No Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Industrial sob Controle Informatizado (Recof), quando da aplicação da mercadoria importada ou adquirida com suspensão de tributos no mercado interno como insumo em produto destinado ao mercado interno, o IPI com exigibilidade suspensa deve ser recolhido até o décimo dia útil do mês subsequente ao da destinação da mercadoria importada, podendo esse valor ser descontado como crédito no pagamento posterior de IPI relativo ao produto final. Todavia, no caso específico de importação ou aquisição dos bens relacionados no art. 5º da Lei nº 9.826, de 1999, e no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, é possível, quando da destinação ao mercado interno, a aplicação da suspensão do IPI prevista nesses dispositivos legais (reforma a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/Disit nº 305, de 2005).

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172/1966 (CTN), art. 49; Lei nº 4.502/1964, art. 2º; Lei nº 8.383/1991, art. 52, com a redação dada pelas Leis nºs 8.850/1994, 11.774/2008 e 11.933/2009; Lei nº 9.826/1999, art. 5º, com redação dada pela Lei nº 10.485/2002; Lei nº 10.637/2002, art. 29, com redação dada pela Lei nº 10.684/2003; Lei nº 10.833/2003, art. 59, § 2º; Dec. 4.544/2002 (Ripi), art. 164, IX; IN RFB nº 757/2007, art. 37.

Relatório

O interessado, acima identificado, vem formular consulta a esta Superintendência sobre a interpretação do Regulamento do IPI (Ripi/2002) - Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002, e da Instrução Normativa SRF nº 417, de 20 de abril de 2004, que dispõe sobre o Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Industrial sob Controle Informatizado.

2. Afirma o consulente que estaria amparado nas Leis nºs 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.865, de 30 de abril de 2004, para adquirir mercadorias e insumos no mercado interno e no exterior com a suspensão do pagamento do IPI e que, na comercialização no mercado interno de seus produtos, ocorre o pagamento do IPI.

3. Aduz que, a partir de maio de 2005, está autorizado a operacionalizar o Recof. Neste regime, o pagamento do IPI é suspenso quando da compra no mercado interno e da importação de insumos para os seus produtos. O pagamento do imposto ocorreria quando da venda do produto final no mercado doméstico, enquanto para os produtos exportados não haveria pagamento.

4. Informa que tem recolhido o IPI sobre a comercialização de caminhões, ônibus, máquinas e equipamentos de construção, conforme tabela constante no Ripi/2002, que estabelece o recolhimento no dia 20 para as vendas do 1º decênio, no último dia do mês para as vendas no 2º decênio e no dia 10 do mês subsequente para as vendas do 3º decênio. Já em relação às peças de reposição, o recolhimento do IPI é feito no dia 10 do mês subseqüente.

5. Acrescenta que, dentro do Recof, o recolhimento dos tributos suspensos, incluído o IPI, no caso de destinação da mercadoria importada para o mercado interno, deve ser feito dia 5 do mês subsequente ao da venda. Este recolhimento constituir-se-ia num crédito a ser compensado na apuração dos tributos do mês subseqüente ao do faturamento dos produtos.

6. Entende que, como o imposto já foi recolhido sobre o produto final, o recolhimento relativo ao Recof, que ocorre dia 5 do mês subseqüente, caracterizaria duplicidade de recolhimentos.

7. Indaga sobre a possibilidade de manter a suspensão do recolhimento do IPI sobre a importação de insumos, para evitar a duplicidade de recolhimento.

8. Foi emitida a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/DISIT nº 305, de 5 de outubro de 2005, que concluiu pela necessidade de recolhimento do IPI com exigibilidade suspensa até o 5º dia útil do mês subsequente ao em que tenha havido destinação ao mercado interno de produto em que tenham sido importados ou adquiridos insumos sob o Recof.

9. No dia 23 de junho de 2008, solicita o interessado a revisão da aludida Solução de Consulta com fulcro na novel Solução de Consulta Cosit nº 5, de 14 de fevereiro de 2008. A referida Solução de Consulta admite a aplicação da suspensão da exigibilidade do IPI, prevista no art. 5º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, e no art. 29 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, quando do despacho para consumo de bens que tenham sido importados sob o Recof.

10. Diante das alegações do interessado, decide-se pela reforma da Solução de Consulta nº SRRF/9ª RF/DISIT nº 305, de 2005, a qual terá supedâneo nos fundamentos que a seguir se expõem.

Fundamentos

11. A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, atribuiu, em seu art. 59, § 2º, a competência da Secretaria da Receita Federal para disciplinar os regimes aduaneiros suspensivos, nos seguintes termos:

> **Art. 59.** O beneficiário de regime aduaneiro suspensivo, destinado à industrialização para exportação, responde solidariamente pelas obrigações tributárias decorrentes da admissão de

> mercadoria no regime por outro beneficiário, mediante sua anuência, com vistas na execução de etapa da cadeia industrial do produto a ser exportado.
>
> § 1º Na hipótese do *caput*, a aquisição de mercadoria nacional por qualquer dos beneficiários do regime, para ser incorporada ao produto a ser exportado, será realizada com suspensão dos tributos incidentes.
>
> § 2º **Compete à Secretaria da Receita Federal disciplinar a aplicação dos regimes aduaneiros suspensivos** de que trata o *caput* e estabelecer os requisitos, as condições e a forma de registro da anuência prevista para a admissão de mercadoria, nacional ou importada, no regime. [sem grifos no original]

12. Assim, essa competência foi exercida pela Secretaria da Receita Federal, no que tange ao Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Industrial sob Controle Informatizado – Recof, por meio da Instrução Normativa SRF nº 417, de 20 de abril de 2004, posteriormente revogada pela Instrução Normativa RFB nº 757, de 27 de julho de 2007. O art. 37 da IN RFB nº 757, de 2007, estabelece o prazo de até o décimo dia útil do mês subsequente ao da destinação do produto ao mercado interno para o recolhimento dos tributos com exigibilidade suspensa:

> **Art. 37. O recolhimento dos tributos suspensos, no caso de destinação para o mercado interno, correspondentes às mercadorias importadas**, alienadas no mesmo estado ou incorporadas ao produto resultante do processo de industrialização, ou aplicadas em serviço de recondicionamento, manutenção ou reparo, deverá ser efetivado **até o décimo dia do mês subseqüente ao da destinação**, mediante registro de DI em unidade que jurisdicione estabelecimento do beneficiário autorizado a operar o regime. [sem grifos no original]

13. O artigo 52 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, modificado pela Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, pela Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, e pela Lei nº 11.933, de 28 de abril de 2009, estabelece, em seu inciso I, o prazo para pagamento do IPI, conforme o tipo de mercadoria a que se refira, nos seguintes termos:

> **Art. 52.** Em relação aos fatos geradores que vierem a ocorrer a partir de 1º de novembro de 1993, os pagamentos dos impostos e contribuições relacionados a seguir deverão ser efetuados nos seguintes prazos: (Redação dada pela Lei nº 8.850, de 1994)
>
> I - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI: (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)
>
> a) no caso dos produtos classificados no código 2402.20.00, da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, observado o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).
>
> b) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)
>
> c) **no caso dos demais produtos, até o 25º (vigésimo quinto) dia do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores**, pelas demais pessoas jurídicas, observado o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). [sem grifos no original]

14. O consulente argumenta que estaria havendo duplicidade de pagamentos quando da destinação ao mercado interno de mercadoria cujo insumo foi importado ou adquirido no mercado interno sob regime suspensivo de IPI, mais especificamente sob o Recof. Conforme a legislação de regência do IPI, quando da venda dos produtos finais, estar-se-ia diante da ocorrência do fato gerador do IPI, ou seja, da saída da mercadoria do estabelecimento industrial (art. 2º da Lei nº 4.502/1964), o que resultaria, para os produtos das posições NCM 87.01 a 87.06, no prazo de pagamento para o IPI até o 25º dia da saída. Também se estaria diante da necessidade de recolhimento do IPI suspenso referente ao insumo, pois houve destinação do produto final, que contém o insumo, ao mercado interno. O recolhimento ocorreria até o décimo dia do mês subsequente.

15. Deve-se, no entanto, ter em conta que este valor de IPI, recolhido por ocasião de destinação ao mercado interno de produto cujos insumos foram adquiridos ou importados com a suspensão do Recof, pode ser usado como crédito para o pagamento do IPI relativo às saídas do mês. Os casos de crédito do IPI encontram-se descritos no art. 164 do Regulamento do IPI (Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002), cujo inciso IX se refere ao crédito quando do descumprimento da condição suspensiva no caso de produtos adquiridos com suspensão de impostos:

> **Art. 164.** Os estabelecimentos industriais, e os que lhes são equiparados, poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):
>
> I - do imposto relativo a MP, PI e ME , adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;
>
> (...)
>
> V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;
>
> (...)
>
> IX - **do imposto pago sobre produtos adquiridos com** imunidade, isenção ou **suspensão quando descumprida a condição**, em operação que dê direito ao crédito; e [sem grifos no original]

16. Cabe destacar que a não-cumulatividade prevista para o IPI tem como base as entradas e saídas ocorridas no estabelecimento industrial em um determinado período de tempo. Não correspondem os créditos aos insumos incorporados ao produto que teve saída do estabelecimento industrial, mas aos insumos que deram entrada no estabelecimento no mesmo período de tempo correspondente às saídas tributadas. Este é o aspecto temporal da não-cumulatividade extraído do art. 49 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), que se transcreve:

> **Art. 49.** O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que **o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados**. [sem grifos no original]

17. No caso em questão, há uma entrada virtual do produto no estabelecimento industrial, haja vista que o produto já lá se encontrava. Essa entrada há que ser considerada somente após o pagamento do imposto, pois o inciso IX do art. 164 do Ripi fala em crédito relativo ao imposto **pago**. Desta forma, o momento do uso do crédito será o momento imediatamente posterior ao pagamento.

18. Todavia, especificamente em relação ao setor automotivo, a Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, com redação dada pela Lei nº 10.485, de 3 de agosto de 2002, em seu art 5º, e a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, com redação dada pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, em seu art. 29, concedem suspensão do pagamento do IPI na importação e na saída de mercadorias do estabelecimento industrial. Essas suspensões visam a concentrar a tributação do IPI em um único ponto da cadeia de fornecimento, no caso, na saída do estabelecimento industrial do bem final, ou seja, na montadora, nos seguintes termos:

> **Art. 5º Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças dos produtos autopropulsados classificados nas posições 84.29, 84.32, 84.33, 87.01 a 87.06 e 87.11, da TIPI, sairão com suspensão do IPI do estabelecimento industrial**. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)

> § 1º Os componentes, chassis, carroçarias, acessórios, partes e peças, referidos no *caput*, de origem estrangeira, **serão desembaraçados com suspensão do IPI** quando importados diretamente por estabelecimento industrial. (Redação dada pela Lei nº 10.485, de 3.7.2002)
>
> (...)
>
> **Art. 29.** As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), **sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto**. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)
>
> § 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, às **saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem**, quando adquiridos por:
>
> I - estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de:
>
> a) **componentes, chassis, carroçarias, partes e peças** dos produtos a que se refere o art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002;
>
> b) partes e peças destinadas a estabelecimento industrial fabricante de produto classificado no Capítulo 88 da Tipi;
>
> II - pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras.
>
> (...)
>
> § 4º **As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por estabelecimento** de que tratam o *caput* e o § 1º **serão desembaraçados com suspensão do IPI**. [sem grifos no original]

19. Sobrevém, no entanto, dúvida quanto à aplicação da regra isentiva condicionada (suspensão) em face da regra geral que estipula a tributação quando da extinção do regime aduaneiro especial. Concernente à questão da incidência simultânea da norma-padrão e da regra de isenção, afirma Paulo de Barros Carvalho que a regra de isenção produz uma mutilação em alguns critérios da norma-padrão de incidência, subtraindo o campo de abrangência da norma. Vale dizer, a norma padrão de incidência deve ser lida produzindo efeitos em todo o campo de incidência, exceto naquele onde atua a norma isentiva. Assim ensina Carvalho:

> Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito da isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente.
>
> (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 13. ed. São Paulo, Saraiva, 2000, p. 482)

20. Exemplifica o autor o caso com a isenção de IPI prevista para o queijo tipo Minas. Neste caso, "uma norma de isenção foi dirigida contra a regra-matriz daquele gravame federal, mutilando o critério material da hipótese, precisamente no tópico do complemento do verbo. Com isso, a amplitude do núcleo hipotético, que abarcava até aquele instante todos os produtos industrializados, perde um elemento do seu conjunto - o queijo tipo Minas".

21. E é este ponto a que se quer chegar. Ao ser criada a isenção condicionada, e ao serem cumpridas as condições para a sua fruição, o critério material da hipótese de incidência passa a incidir de forma diferenciada quando da importação de autopeças pela indústria automotiva. Esta situação particular, absorvida pela regra-matriz de incidência, produz uma alteração em seu critério quantitativo, que é a isenção condicionada (suspensão). Assim,

cumpridas as condições, não é possível negar a aplicação da suspensão, que é a própria aplicação da regra-matriz de incidência do tributo.

Conclusão

22. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que, no Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Industrial sob Controle Informatizado (Recof), quando da aplicação da mercadoria importada ou adquirida com suspensão de tributos no mercado interno como insumo em produto destinado ao mercado interno, o IPI com exigibilidade suspensa deve ser recolhido até o décimo dia útil do mês subsequente ao da destinação da mercadoria importada, podendo esse valor ser descontado como crédito no pagamento posterior de IPI relativo ao produto final. Todavia, no caso específico de importação ou aquisição dos bens relacionados no art. 5º da Lei nº 9.826, de 1999, e no art. 29 da Lei nº 10.637, de 2002, é possível, quando da destinação ao mercado interno, a aplicação da suspensão do IPI prevista nesses dispositivos legais (reforma a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/Disit nº 305, de 2005).

Propõe-se o encaminhamento deste processo ao SEORT/DRF/Curitiba-PR para dar ciência ao consulente da reforma da Solução de Consulta e demais providências cabíveis.

À consideração superior.

JOSÉ FERNANDO HÜNING

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e o encaminhamento proposto.

DIONE JESABEL WASILEWSKI
Chefe Substituta da
Divisão de Tributação
SRRF 9ª RF - Matr. 1936
Competência delegada pela Portaria SRRF nº 59, de 3/3/1997
(DOU de 11/3/1997)