



## Solução de Divergência nº 16 - Cosit

**Data** 3 de fevereiro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Até 12 de maio de 2008, não havia a possibilidade de suspensão da Cofins, incidente sobre o faturamento, relativamente às compras internas com fim exclusivo de exportação, pois dependia da ampliação da regulamentação então vigente ou da implementação de regulamentação específica do art. 59 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Entre 13 de maio de 2008 e 24 de abril de 2010, houve a possibilidade de suspensão da Cofins, incidente sobre o faturamento, relativamente às aquisições internas de beneficiários do regime aduaneiro especial de Drawback, denominado de Drawback Verde-Amarelo, conforme enquadramento à Instrução Normativa RFB nº 845, de 12 de maio de 2008, e à Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.460, de 18 de setembro de 2008, ou ao art. 17 da Medida Provisória nº 451, de 15 de dezembro de 2008, disciplinado pela Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1, de 1 de abril 2009, observadas as respectivas vigências.

A partir de 24 de abril de 2010, a aquisição no mercado interno de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado passou a ser realizada com suspensão da Cofins, incidente com base no faturamento, nos termos do art. 12 da Lei nº 11.945, de 04 de junho de 2009, disciplinado pela Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467, de 25 de março de 2010, no regime especial denominado de Drawback Integrado.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992, art. 3º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 14, § 2º, III; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 59; Instrução Normativa RFB nº 845, de 12 de maio de 2008; Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.460, de 18 de setembro de 2008; Medida Provisória nº 451, de 15 de dezembro de 2008, art. 17; Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1, de 1º de abril de 2009; Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, art. 12; e Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467, de 25 de março de 2010.

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Até 12 de maio de 2008, não havia a possibilidade de suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep, incidente sobre o faturamento, relativa a compras internas com fim exclusivo de exportação, pois dependia da ampliação da regulamentação então vigente ou da implementação de regulamentação específica do art. 59 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Entre 13 de maio de 2008 e 24 de abril de 2010, houve a possibilidade de suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep, incidente sobre o faturamento, relativa às aquisições internas de beneficiários do regime aduaneiro especial de Drawback, denominado Drawback Verde-Amarelo, conforme enquadramento à Instrução Normativa RFB nº 845, de 12 de maio de 2008, e à Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.460, de 18 de setembro de 2008, ou ao art. 17 da Medida Provisória nº 451, de 15 de dezembro de 2008, disciplinado pela Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1, de 1 de abril de 2009, observadas as respectivas vigências.

A partir de 24 de abril de 2010, a aquisição no mercado interno de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado passou a ser realizada com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep, incidente com base no faturamento, nos termos do art. 12 da Lei nº 11.945, de 04 de junho de 2009, disciplinado pela Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467, de 25 de março de 2010, no regime especial denominado de Drawback Integrado.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992, art. 3º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 14, § 2º, III; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 59; Instrução Normativa RFB nº 845, de 12 de maio de 2008; Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.460, de 18 de setembro de 2008; Medida Provisória nº 451, de 15 de dezembro de 2008, art. 17; Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1, de 1º de abril de 2009; Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, art. 12; e Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467, de 25 de março de 2010.

## Relatório

Trata-se de Representação de Divergência formulada por servidor da administração tributária, com base no § 9º do art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 17 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 573, de 23 de novembro de 2005, que, à época da representação, regia o procedimento de consulta sobre a interpretação da legislação tributária.

2. A presente Representação solicita esclarecimentos acerca da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas compras internas de insumos destinados à industrialização de produtos a serem exportados.

3. Reproduz-se a seguir a ementa das duas soluções de consulta que instruem a Representação:

**Solução de Consulta SRRF/9ª RF/Disit n.º 154, de 18 de maio de 2005:**

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: ISENÇÃO. IMPORTAÇÃO COM FIM DE EXPORTAÇÃO. COMPRAS INTERNAS NO DRAWBACK.

Não são isentas da contribuição para o PIS/Pasep-Importação as importações com fim específico de exportação que não estejam abrangidas por regime aduaneiro especial. De outra parte, há suspensão da contribuição para o PIS/Pasep nas compras internas com fim exclusivamente de exportação, se feitas sob o regime do Drawback.

Dispositivos Legais: Lei n.º 5.172/1966 (CTN), art. 111; Lei n.º 8.402/1992, art. 3º; MP n.º 2.158-35/2001, art. 14; Lei n.º 10.637/2002, art. 5º, I; Lei n.º 10.865/2004, art. 14.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: ISENÇÃO. IMPORTAÇÃO COM FIM DE EXPORTAÇÃO. COMPRAS INTERNAS NO DRAWBACK.

Não são isentas da Cofins as importações com fim específico de exportação que não estejam abrangidas por regime aduaneiro especial. De outra parte, há suspensão da Cofins nas compras internas com fim exclusivamente de exportação, se feitas sob o regime do Drawback.

Dispositivos Legais: Lei n.º 5.172/1966 (CTN), art. 111; Lei n.º 8.402/1992, art. 3º; MP n.º 2.158-35/2001, art. 14; Lei n.º 10.833/2003, art. 6º, I; Lei n.º 10.865/2004, art. 14.

**Solução de Consulta SRRF/4ª RF/Disit n.º 31, de 09 de maio de 2006:**

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: Não há previsão legal para a suspensão da Cofins nas compras internas de insumos destinados à industrialização de produtos a serem exportados sob o regime especial de suspensão do IPI.

Dispositivos Legais: Lei n.º 5.172, de 1966, art. 111; Lei n.º 8.402, de 1992, arts. 1º, II, e 3º; Lei n.º 10.865, de 2004, arts. 1º e 14; Decreto n.º 4.544, de 2002, art. 42, XIV, e § 2º; Instrução Normativa DPRF n.º 84, de 1992, arts. 1º, §§ 1º, 2º e 3º, 14 e 15.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: Não há previsão legal para a suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep nas compras internas de insumos destinados à industrialização de produtos a serem exportados sob o regime especial de suspensão do IPI.

Dispositivos Legais: Lei n.º 5.172, de 1966, art. 111; Lei n.º 8.402, de 1992, arts. 1º, II, e 3º; Lei n.º 10.865, de 2004, arts. 1º e 14; Decreto n.º 4.544, de 2002, art. 42, XIV, e § 2º; Instrução Normativa DPRF n.º 84, de 1992, arts. 1º, §§ 1º, 2º e 3º, 14 e 15.

4. O interessado, constatando a existência de soluções de consulta divergentes sobre idêntica matéria, requer a uniformização do tema. A SRRF04/Disit, exercendo o juízo de admissibilidade da Representação, admitiu-a.

5. Analisando os autos, confirma-se a existência de divergência, relativamente às aquisições de insumos realizadas no mercado interno. Não obstante, há que se delimitar o escopo da divergência: trata-se das relações tributárias entre empresas industriais exportadoras

e seus respectivos fornecedores, pois as mesmas é que foram abordadas nas consultas regionais, não sendo objeto de análise as relações entre empresas comerciais exportadoras e seus fornecedores. Assim, no uso de suas atribuições, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) passa a examinar a matéria.

## Fundamentos

6. A divergência interpretativa em voga refere-se à possibilidade de aplicação do caput do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, incidentes com base no faturamento, bem como à interpretação do art. 14, IX, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 e do art. 14 da Lei 10.865, de 30 de abril de 2001.

7. De acordo com os autores das consultas que deram origem às soluções divergentes, a interpretação desses dispositivos permitiria a isenção da Contribuição sobre o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas internas de produtos destinados à exportação.

8. O art. 3º da Lei nº 8.402, de 1992, dispõe o seguinte:

“Art. 3º As compras internas com fim exclusivamente de exportação serão comparadas e observarão o mesmo regime e tratamento fiscal que as importações desoneradas com fim exclusivamente de exportação feitas sob o regime de drawback.

§ 1º O Poder Executivo adotará as medidas necessárias para o melhor controle fiscal das operações previstas neste artigo, bem como indicará, no envio da mensagem do orçamento para 1992, a estimativa da renúncia da receita que estes incentivos acarretarão.”

9. A regulamentação do benefício fiscal concedido no texto do art. 3º da Lei nº 8.402, de 1992, foi feita pelo Decreto nº 452, de 17 de fevereiro de 1992, e, em seguida, pelo Decreto nº 541, de 26 de maio de 1992, que revogou o primeiro. Ambos os Decretos, no entanto, restringiram a abrangência da previsão, de modo que a suspensão tributária concedida alcançava apenas o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Posteriormente, a regulamentação do tema passou a constar no próprio Regulamento do IPI (RIPI), o que manteve o caráter restrito do benefício a este imposto.

10. À época da publicação do art. 3º da Lei nº 8.402, de 1992, nota-se que a Cofins já havia sido instituída por meio da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, embora ainda não estivesse produzindo efeitos, pois ainda não transcorrida a noventa. O art. 7º desta Lei Complementar dispunha que:

“Art. 7º É ainda isenta da contribuição a venda de mercadorias ou serviços destinados ao exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo”.

11. Nesse cenário, a desoneração relativa à exportação, no âmbito da Cofins, dependia de regulamentação do Poder Executivo, que veio a lume por meio do Decreto nº 1.030, de 29 de dezembro de 1993.

12. O Decreto nº 1.030, de 1993, estabeleceu exclusão de base de cálculo para as receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, e definiu quais seriam essas receitas:

“Art. 1º Na determinação da base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, serão excluídas as receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, assim entendidas:

I - vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III - vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV - vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo; e

V - fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível.

Parágrafo único. A exclusão de que trata este artigo não alcança as vendas efetuadas:

a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio;

b) a empresa estabelecida em Zona de Processamento de Exportação;

c) a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do artigo 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992;

d) no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação.”

13. Analisando o texto do Decreto, verifica-se que, apesar de autorizar a exclusão das receitas de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secex do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), a aplicação da exclusão de base de cálculo restou afastada no caso das receitas de venda a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 1992, bem como no caso das receitas de vendas efetuadas no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação.

14. Após a publicação da Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996, a redação do art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991 foi alterada, trazendo as hipóteses de exclusão de base de cálculo antes normatizadas pelo Decreto nº 1.030, de 1993 em forma de isenção.

15. No tocante à Contribuição para o PIS/Pasep, os principais normativos legais regentes à época da publicação da Lei n.º 8.402, de 1992, eram o Decreto-Lei n.º 2.445, de 29 de junho de 1988, e o Decreto-Lei n.º 2.449, de 21 de julho de 1988. As regras específicas relativas à incidência dessa contribuição no comércio exterior se encontravam no art. 5º da Lei n.º 7.714, de 29 de dezembro de 1988, com redação alterada pela da Lei n.º 9.004, de 16 de março de 1995.

**Lei n.º 7.714, de 29 de dezembro de 1988:**

“Art. 5º Para efeito de cálculo da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e para o Programa de Integração Social (PIS), de que trata o Decreto-Lei n.º 2.445, de 29 de junho de 1988, o valor da receita de exportação de produtos manufaturados nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta.”

**Lei n.º 9.004, de 16 de março de 1995:**

“Art. 1º O art. 5º da Lei n.º 7.714, de 29 de dezembro de 1988, acrescido dos §§ 1º e 2º, passa a vigorar com a seguinte alteração:

Art. 5º Para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), instituídas pelas Leis Complementares n.º 7, de 7 de setembro de 1970, e n.º 8, de 3 de dezembro de 1970, respectivamente, o valor da receita de exportação de mercadorias nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta.

(...)

§ 2º A exclusão prevista neste artigo não alcança as vendas efetuadas:

(...)

c) a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei n.º 8.402, de 8 de janeiro de 1992;

d) no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação.”

16. Novamente, verifica-se ser notória a intenção do legislador de afastar a aplicação da exclusão de base de cálculo no caso das receitas de venda a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei n.º 8.402, de 1992, bem como no caso das receitas de vendas efetuadas no mercado interno, às quais sejam atribuídos incentivos concedidos à exportação.

17. Cumpre ressaltar que o Decreto-Lei n.º 2.445, de 29 de junho de 1988, e o Decreto-Lei n.º 2.449, de 21 de julho de 1988, tiveram suas execuções suspensas, a partir de 10 de outubro de 1995, pela Resolução n.º 49, de 9 de outubro de 1995, do Senado Federal, pois foram declarados inconstitucionais por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 148.754-2/210/Rio de Janeiro.

18. Complementando o disposto no art. 5º da Lei n.º 9.004, de 1995, a Lei n.º 9.715, de 25 de novembro de 1998 (conversão da Medida Provisória n.º 1676-38, de 26 de outubro de 1998, após reedições sucessivas da Medida Provisória n.º 1.212, de 28 de novembro de 1995), trouxe três novas autorizações para exclusão de receitas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep:

“Art. 4º **Observado o disposto na Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995, na determinação da base de cálculo da contribuição** serão também excluídas as receitas correspondentes:

I - aos serviços prestados a pessoa jurídica domiciliada no exterior, desde que não autorizada a funcionar no Brasil, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

II - ao fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

III - ao transporte internacional de cargas ou passageiros.”

19. Ademais, nada foi alterado em relação às receitas de vendas a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação.

20. Sobre a Lei nº 8.402, de 1992, vale conhecer do § 2º do art. 3º, que foi vetado pelo Presidente da República. Na Mensagem nº 13, de 8 de janeiro de 1992, é possível obter a exposição de motivos deste veto:

“§ 2º Os incentivos previstos no **caput** deste artigo entrarão em vigor a partir de 1º de janeiro de 1992.”

“Razões do veto

O parágrafo anterior a este ora vetado dispõe que o Poder Executivo "adotará as medidas necessárias para o melhor controle fiscal das operações previstas neste artigo ...". Tais medidas compreendem, essencialmente, a emissão de instruções e a definição de procedimentos pertinentes.

Admitir a vigência a partir do dia 1º deste mês da extensão do regime especial às compras internas com fim exclusivamente de exportação, estabelecido no **caput** do art. 3º, significa aceitar a ineficácia do referido § 1º no tocante a todas as operações da espécie realizadas enquanto a Receita Federal não possa editar e pôr em prática as instruções a serem baixadas, relativas ao controle fiscal enfatizado no mesmo § 1º.

Por isso e visto que atenta contra o interesse público se efetuem a salvo de qualquer controle fiscal transações contempladas com isenção de impostos, nego sanção ao § 2º do art. 3º da propositura.”

21. A partir das informações acima reproduzidas, verifica-se que o Projeto de Lei originário da Lei nº 8.402, de 1992, trazia dispositivo que pretendia conferir eficácia plena ao atual art. 3º da mencionada Lei, dispositivo este (eventual § 2º ao art. 3º) que foi vetado pelo Presidente da República por entender contrária ao interesse público “a realização de transações contempladas com isenção de impostos a salvo de qualquer controle fiscal”. Assim, e com fulcro no § 1º do art. 3º da Lei nº 8.402, de 1992, confirma-se a natureza da eficácia contida do artigo em questão.

22. Essas disposições permaneceram vigentes até sua posterior revogação expressa, em 2001. A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, revogou o art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, a Lei Complementar nº 85, de 1996, o art. 5º da Lei nº 7.714, de 1988, e a Lei nº 9.004, de 1995.

23. Assim, durante o período de tempo em que esteve vigente a legislação acima colacionada, a sua aplicação esteve contida nos termos da regulamentação. À essa época, a

regulamentação poderia ter sido ajustada de forma a contemplar a suspensão também para a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, mas não o foi, conservando-se restrita ao IPI.

24. A Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, tratou da matéria em seu art. 14, que surgiu inicialmente no art. 14 da MP nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, e seu regramento é válido tanto para a Cofins, como para a Contribuição para o PIS/Pasep.

“Art.14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

IX- de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

(...)

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

(...)

§2º As isenções previstas no **caput** e no § 1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

(...)

III- a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.”

25. Desse modo, mais uma vez, manteve-se a ressalva da aplicação da isenção no caso das receitas de venda a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 1992, conforme consta no inciso III do § 2º do mesmo art. 14.

26. Não obstante, com o art. 43 da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertido no art. 59 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a disciplina do regime suspensivo de Drawback foi modificada, recebendo novos contornos. Contudo, segundo o que consta no § 2º do art. 59, este artigo configura norma de eficácia limitada.

### “CAPÍTULO III - DAS DISPOSIÇÕES RELATIVAS À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA

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.”

27. Desde então, já não se pode mais interpretar o art. 3º da Lei nº 8.402, de 1992, isoladamente. Este artigo deve ser interpretado frente ao art. 59 da Lei nº 10.833, de 2003, não podendo apresentar aspectos incompatíveis com este.

28. De outro lado, a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, estendeu à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, as normas relativas à suspensão do pagamento do Imposto de Importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais.

“Art. 14. As normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também às contribuições de que trata o art. 1º desta Lei.”

29. Porém, faz-se necessário esclarecer que a previsão do art. 14, acima transcrito, não tem o condão, por si só, de alterar a disciplina do art. 3º da Lei nº 8.402, de 1992, e do art. 59 da Lei nº 10.833, de 2003, tornando plenamente aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, as suspensões tributárias nas aquisições ocorridas no mercado interno, com fim específico de exportação.

30. Apesar do 3º da Lei nº 8.402, de 1992, afirmar que “As compras internas com fim exclusivamente de exportação serão comparadas e observarão o mesmo regime e tratamento fiscal que as importações desoneradas com fim exclusivamente de exportação feitas sob o regime de drawback”, não há que se buscar o regime e tratamento fiscal concedido à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação e passar a aplicá-los à Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, incidentes sobre o faturamento.

31. Agir dessa maneira seria discriminar onde o legislador não o fez e ampliar o que o legislador não disse. O art. 3º da Lei nº 8.402, de 1992, desde a sua edição, esteve potencialmente aberto à ampliação para a Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, por meio de regulamentação específica, observadas as consequências supervenientes do art. 59 da Lei nº 10.833, de 2003, porém essa ampliação não ocorreu.

32. Portanto, não é exato admitir que, com a aplicação do art. 14 da Lei nº 10.865, de 2004, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, incidentes sobre o faturamento, passaram a receber o mesmo tratamento dado à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, no âmbito do regime de Drawback. Eventual diferenciação entre as Contribuições incidentes no mercado interno e na importação não deve ser igualada mediante a interpretação principiológica no sentido de alcance de isonomia, até mesmo porque a Constituição Federal de 1988 não determina que haja isonomia da tributação entre os bens e serviços adquiridos no mercado interno e os importados.

33. Ademais, com a reformulação da sistemática das Contribuições, com a instituição do regime não-cumulativo pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002 (convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002), e pela Medida Provisória nº 135, de 30 de dezembro de 2003 (convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003), houve praticamente a “criação” de novos tributos. O modelo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi totalmente reestruturado e, mais uma vez, não houve qualquer modificação em relação ao tema.

34. Somente a partir da publicação da Instrução Normativa RFB nº 845, de 12 de maio de 2008, e da Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.460, de 18 de setembro de 2008, que vieram disciplinar o art. 59 da Lei nº 10.833, de 2003, para fim de conferir-lhe eficácia, houve

a regulamentação específica do regime do Drawback Verde-Amarelo, com a expressa menção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

**IN n.º 845, de 2008:**

“Art. 1º As aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, no mercado interno, por beneficiário do regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade de suspensão, com suspensão do pagamento dos tributos incidentes observarão o disposto nesta Instrução Normativa.

(...)

Art. 3º As mercadorias remetidas ao estabelecimento autorizado a operar o regime sairão do estabelecimento do fornecedor nacional com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), devendo constar do documento de saída, além da referência a esta Instrução Normativa, a expressão: "Saída com suspensão do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, para estabelecimento habilitado ao Regime Aduaneiro Especial de Drawback -Ato Concessório Drawback no xxx, de xx/xx/xxxx".

**Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.460, de 2008:**

“Art. 1º As aquisições de mercadorias, no mercado interno, para incorporação em produto a ser exportado, por beneficiário do regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade suspensão, com suspensão do pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da seguridade Social- Cofins, prevista no §1º do art. 59 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro, observarão o disposto nesta Portaria.

Parágrafo único. O regime especial de que trata o caput, que abrange importações e aquisições no mercado interno, denomina-se drawback verde-amarelo.”

35. A partir daí, e observadas as condições e os requisitos dessa normatização específica, pôde-se obter a suspensão dessas Contribuições, incidentes com base no faturamento, relativa às operações ocorridas no mercado interno, com fim específico de exportação.

36. Posteriormente a essa legislação, o art. 14 da Medida Provisória nº 451, de 15 de dezembro de 2008, abordou a suspensão das Contribuições em comento no mercado interno, sendo disciplinado pela Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1, de 1º de abril de 2009. Após a tramitação pelo Congresso Nacional, a Medida Provisória nº 451, de 2008, foi convertida na Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009. Esta Lei trouxe, em seu art. 12, o texto legal final, atualmente vigente, aplicável às aquisições no mercado interno com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

“Art. 12.A aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado poderá ser realizada com suspensão do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. § 1º As suspensões de que trata o caput deste artigo:

I - aplicam-se também à aquisição no mercado interno ou à importação de mercadorias para emprego em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto a ser exportado;

II - não alcançam as hipóteses previstas nos incisos IV a IX do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos incisos III a IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e nos incisos III a V do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

III - aplicam-se também às aquisições no mercado interno ou importações de empresas denominadas fabricantes-intermediários, para industrialização de produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final destinado à exportação. (Incluído pela Lei nº 12.058, de 2009)

§ 2º Apenas a pessoa jurídica habilitada pela Secretaria de Comércio Exterior poderá efetuar aquisições ou importações com suspensão na forma deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 12.058, de 2009)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Secretaria de Comércio Exterior disciplinarão em ato conjunto o disposto neste artigo.”

37. O art. 12 da Lei nº 11.945, de 2009, foi disciplinado pela Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467, de 25 de março de 2010, que revogou, em seu art. 12, as Portarias Conjuntas RFB/Secex nº 1.460, de 2008, e nº 1, de 2009, regulamentando o Drawback Integrado.

38. Em que pese a revogação da Portaria RFB/Secex nº 1460, de 2008, tanto a Instrução Normativa RFB nº 845, de 2008, quanto o § 1º do art. 59 da Lei nº 10.833, de 2003, continuam em vigor, o que mantém aplicável a suspensão trazida pelo Drawback Verde-Amarelo.

39. Contudo, o Drawback integrado, por ser mais amplo, absorveu o Drawback Verde-Amarelo, vedando novas habilitações a este regime. No entanto, as habilitações realizadas anteriormente à revogação da Portaria RFB/SECEX nº 1460, de 2010, permanecem válidas. A Portaria RFB/SECEX nº 467, 2010, não obrigou, mas apenas permitiu, a conversão do ato concessório de Drawback Verde-Amarelo em Drawback Integrado.

40. Dessa forma, o Drawback Verde-Amarelo permanece aplicável somente para aqueles que se habilitaram anteriormente à revogação da Portaria RFB/SECEX nº 1460, de 2010, e não optaram pela conversão dessa habilitação para o Drawback Integrado.

41. Sendo assim, atualmente, as pessoas jurídicas exportadoras que se habilitaram no Drawback Verde-Amarelo, nos termos da Portaria RFB/Secex nº 1460, de 2008, e não fizeram a opção pelo Drawback Integrado disciplinado pela Portaria RFB/SECEX nº 467, de 2010, continuam efetuando as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem com suspensão do Imposto de Importação, do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, nos termos da IN RFB nº 845, de 2008.

42. Já as pessoas jurídicas que não se habilitaram ao Drawback Verde-Amarelo ou que haviam se habilitado a este regime, mas fizeram a opção pelo Drawback Integrado posteriormente, desde que observados os requisitos trazidos na Portaria RFB/SECEX nº 467, de 2010, possuem como base legal para a suspensão dos tributos os arts. 12 a 14 da Lei nº 11.945, de 2009, alterada pela Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009.

## Conclusão

43. Diante do exposto, soluciona-se a divergência declarando-se que o *caput* do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992, corresponde a norma de eficácia contida, que tem sua aplicação restrita pela regulamentação apenas ao Imposto sobre Produtos Industrializados, não alcançando a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, incidentes sobre o faturamento. O art. 59 da Lei nº 10.833, de 2003, corresponde a norma de eficácia limitada, que não produziu efeitos até sua normatização pela Instrução Normativa RFB nº 845, de 12 de maio de 2008. Portanto:

I – Até 12 de maio de 2008, não havia a possibilidade de suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre o faturamento, relativa às compras internas com fim exclusivo de exportação, pois dependia de ampliação da regulamentação então vigente ou de implementação de regulamentação específica do art. 59 da Lei nº 10.833, de 2003.

II – Entre 13 de maio de 2008 e 24 de abril de 2010, houve a possibilidade de suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre o faturamento, relativamente às aquisições internas de beneficiários do regime aduaneiro especial de Drawback, denominado Verde-Amarelo, conforme enquadramento à IN RFB nº 845, de 2008, e à Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1.460, de 2008, ou ao art. 12 da Medida Provisória nº 451, de 2008, disciplinado pela Portaria Conjunta RFB/Secex nº 1, de 2009, observadas as respectivas vigências.

III – A partir de 24 de abril de 2010, a aquisição no mercado interno de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado passou a ser realizada com suspensão da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes com base no faturamento, nos termos do art. 12 da Lei nº 11.945, de 2009, disciplinado pela Portaria Conjunta RFB/Secex nº 467, de 2010, no regime denominado Drawback Integrado.

40. Em decorrência, fica mantida a Solução de Consulta SRRF/4ª RF/Disit nº 31, de 9 de maio de 2006. Reforma-se parcialmente, nas disposições conflitantes com o disposto nesta Solução de Divergência, a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/Disit nº 154, de 18 de maio de 2005.

À consideração superior.

Assinado digitalmente  
AGATHA PINHEIRO LIEBSCHER  
Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. Propõe-se o encaminhamento deste processo à Disit/SRRF04 para dar ciência ao autor da representação e providências cabíveis, e o envio de cópia desta Solução de Divergência à Disit/SRRF09, para que cientifique o consultante cuja consulta fora reformada, adotando-se as demais providências cabíveis.

À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Divergência e o encaminhamento proposto.

Assinado digitalmente  
FERNANDO MOMBELLI  
AUDITOR-FISCAL DA RFB  
Coordenador-Geral da Cosit