



Solução de Consulta nº 150 - Cosit

Data 2 de março de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: COFINS-IMPORTAÇÃO. ALÍQUOTA. ADICIONAL. CRÉDITOS.

O pagamento do adicional da Cofins-Importação de que trata o § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, não gera para seu sujeito passivo, em qualquer hipótese, direito de apuração de crédito da Cofins.

Solução de Consulta vinculada ao Parecer Normativo Cosit nº 10, de 20 de novembro de 2014, publicado no Diário Oficial da União de 21 de novembro de 2014.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 21, e art. 15, § 1º-A.

É ineficaz a consulta que verse sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária e aduaneira, nos termos do inciso VIII do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Relatório

A pessoa jurídica em epígrafe, devidamente representada, apresentou consulta sobre a interpretação da legislação tributária nos termos seguintes.

2. Aduz ser fabricante de tampas plásticas, atividade afetada pela desoneração da folha de salários de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

3. Alega que, para consecução de seu objeto social, importa mercadorias cujo valor aduaneiro é sujeito à Cofins-Importação com alíquota majorada em 1%, conforme estabelece o art. 8º, § 21, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

4. Ao final, apresenta os seguintes questionamentos:

4.1. se é válida a majoração prevista no art. 8º, § 21, da Lei nº 10.865, de 2004, tendo em vista que a cláusula do GATT (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio), recepcionado pela legislação interna por meio do Decreto

nº1.355, de 30 dezembro de 1994, tem prevalência, segundo o art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966); e

4.2. se no cálculo do crédito referente ao valor pago de Cofins-Importação é considerada a alíquota majorada, no caso 8,6% (oito inteiros e seis décimos por cento), ou a alíquota geral de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

5. Cumpridos os requisitos de admissibilidade, a presente consulta pode ser conhecida, sem embargo de posterior análise acerca dos requisitos para produção de efeitos.

Fundamentos

6. Inicialmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

7. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a importação de bens ou serviços são disciplinadas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. O adicional da Cofins-Importação foi instituído pela Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, com valor inicialmente fixado em 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), mediante inclusão do § 21 no art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004. Hoje o acréscimo das alíquotas do art. 8º encontra-se fixado em um ponto percentual:

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

(...)

§ 21. As alíquotas da Cofins-Importação de que trata este artigo ficam acrescidas de um ponto percentual na hipótese de importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

8. Conforme relatado, a discussão circunscreve-se às regras de aplicação do adicional da Cofins-Importação estabelecido pelo § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004.

9. Acerca do assunto, foi expedido o Parecer Normativo Cosit nº 10, de 20 de novembro de 2014, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 21 de novembro de 2014, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

10. O citado Parecer Normativo analisa detalhadamente as regras para aplicação do adicional da Cofins-Importação de que trata o § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, ao longo do tempo e em diversas hipóteses, nos seguintes termos:

“Assunto. Adicional da alíquota da Cofins-Importação estabelecido pelo § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004.

Ementa. O adicional de alíquota da Cofins-Importação estabelecido pelo § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004:

a) entre 1º de dezembro de 2011 e 31 de julho de 2013 (período de vigência das redações do mencionado dispositivo conferidas pelo art. 21 da Medida Provisória nº 540, de 2011, pelo art. 21 da Lei nº 12.546, de 2011, pelo art. 43 da Medida Provisória nº 563, de 2012, e pelo art. 53 da Lei nº 12.715, de 2012), incide apenas nas importações dos produtos referidos no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, que se submetiam à alíquota da Cofins-Importação estabelecida no inciso II do caput do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004;

b) a partir de 1º de agosto de 2013 (início da vigência da redação do citado dispositivo dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 612, de 2013) incide nas importações dos produtos referidos no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, estejam elas submetidas às alíquotas da Cofins-Importação estabelecidas no inciso II do caput ou nos parágrafos do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004;

c) deve ser aplicado na importação de produto integrante de seu campo de incidência mesmo que em relação a tal produto exista redução, parcial ou total, ou majoração da alíquota da Cofins-Importação, concedida diretamente pelo art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, ou por ato infralegal, sejam as alíquotas aplicáveis ad valorem ou específicas;

d) não incide na importação de produtos que não são citados no art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, e que sofrem a incidência da Cofins-Importação mediante a aplicação de alíquotas estabelecidas em dispositivo legal diverso deste;

e) não incide na importação de produtos alcançados por imunidade da Cofins-Importação, seja em razão da pessoa importadora ou do produto importado;

f) não deve ser cobrado na importação de produtos alcançados por isenção da Cofins-Importação, seja em razão da pessoa importadora ou do produto importado;

g) não deve ser cobrado na importação de produtos alcançados por suspensão total da incidência, do pagamento ou da exigência da Cofins-Importação;

h) incide ordinariamente na importação de produtos alcançados por suspensão parcial da incidência, do pagamento ou da exigência da Cofins-Importação, limitando-se apenas sua cobrança à mesma proporção e ao mesmo prazo que forem aplicados na cobrança da contribuição.

Na hipótese de a Cofins-Importação ser apurada mediante a aplicação de alíquota específica, o adicional deve ser calculado com base no valor aduaneiro do bem importado, conforme inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004;

O pagamento do adicional da Cofins-Importação de que trata o § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, não gera para seu sujeito passivo, em qualquer hipótese, direito de apuração de crédito da Cofins.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 8º; Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, arts. 7º a 10, 21 e 23; Lei nº 12.546,

de 14 de dezembro de 2011, art. 21; Medida Provisória n.º 563, de 3 de abril de 2012, art. 43; Lei n.º 12.715, de 17 de setembro de 2012, art. 53; Medida Provisória n.º 612, de 4 de abril de 2013, art. 18; Lei n.º 12.844, de 19 de julho de 2013, art. 12.

Relatório

Cuida-se de analisar as características da incidência do adicional da alíquota da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação) instituído pelo § 21 do art. 8º da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004.

2. *A redação remissiva do citado dispositivo e a grande quantidade de alterações em seu texto têm ocasionado divergências interpretativas acerca da norma jurídica decorrente.*
3. *Nesse contexto, dúvidas têm sido suscitadas e a falta de uniformidade na interpretação do preceito em referência tem gerado insegurança jurídica, tanto para os sujeitos passivos como para a Administração Tributária, impondo-se a edição de ato uniformizador acerca da matéria.*

Fundamentos

4. *O adicional da alíquota da Cofins-Importação foi instituído pela Medida Provisória n.º 540, de 2 de agosto de 2011, publicada no Diário Oficial da União de 3 de agosto de 2011, simultânea e conjugadamente com a instituição da contribuição previdenciária sobre a receita, que substituiu a contribuição sobre a folha de salários de pessoas jurídicas de determinados setores econômicos, conforme se observa nos arts. 7º a 10, 21 e 23 da citada Medida Provisória.*
5. *Conforme apresentado nos itens 33 a 36 da Exposição de Motivos Interministerial n.º 122 - MF/MCT/MDIC, que acompanha a Medida Provisória n.º 540, de 2011, e reconhecido no Parecer Normativo n.º 2, de 28 de maio de 2013, a instituição do adicional da Cofins-Importação objetivou restabelecer o equilíbrio concorrencial entre os produtos importados e os produtos nacionais, que poderia restar quebrado em razão da incidência da contribuição previdenciária de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, sobre a receita decorrente da venda dos produtos nacionais.*
6. *O mencionado adicional foi estabelecido pelo art. 21 da Medida Provisória n.º 540, de 2011, com a seguinte redação:*

*“Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:
I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e
II - 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a COFINS-Importação.*

.....

§ 21. A alíquota de que trata o inciso II do caput fica acrescida de 1,5 (um inteiro e cinco décimos) pontos percentuais, na hipótese da importação dos bens classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 6.006, de 28 de dezembro de 2006:

I - nos códigos 3926.20.00, 40.15, 42.03, 43.03, 4818.50.00, 63.01 a 63.05, 6812.91.00, 9404.90.00 e nos Capítulos 61 e 62;

II - nos códigos 4202.11.00, 4202.21.00, 4202.31.00, 4202.91.00, 4205.00.00;

III - nos códigos 6309.00, 64.01 a 64.06; e

IV - nos códigos 94.01 a 94.03.”

7. Após isso, a Medida Provisória n.º 540, de 2011, foi convertida na Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011, tendo o art. 21 desta Lei dado a seguinte redação para o § 21 do art. 8.º da Lei n.º 10.865, de 2004:

“Art. 8.º.....

§ 21. A alíquota de que trata o inciso II do caput é acrescida de 1,5 (um inteiro e cinco décimos) pontos percentuais, na hipótese da importação dos bens classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006:

I – nos códigos 3926.20.00, 40.15, 42.03, 43.03, 4818.50.00, 63.01 a 63.05, 6812.91.00 e 9404.90.00 e nos capítulos 61 e 62;

II – nos códigos 4202.11.00, 4202.21.00, 4202.31.00, 4202.91.00 e 4205.00.00;

III – nos códigos 6309.00 e 64.01 a 64.06;

IV – nos códigos 41.04, 41.05, 41.06, 41.07 e 41.14;

V – nos códigos 8308.10.00, 8308.20.00, 96.06.10.00, 9606.21.00 e 9606.22.00; e

VI – no código 9506.62.00.”

8. Posteriormente, o art. 43 da Medida Provisória n.º 563, de 3 de abril de 2012, deu a seguinte redação ao referido § 21 do art. 8.º da Lei n.º 10.865, de 2004:

“Art. 8.º.....

§ 21. A alíquota de que trata o inciso II do caput é acrescida de um ponto percentual, na hipótese de importação dos bens classificados na TIPI, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo à Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011.”

9. Em seguida, a Medida Provisória n.º 563, de 2012, foi convertida na Lei n.º 12.715, de 17 de setembro de 2012, cujo art. 53 deu a seguinte redação para o indigitado § 21 do art. 8.º da Lei n.º 10.865, de 2004:

“Art. 8.º.....

§ 21. A alíquota de que trata o inciso II do caput é acrescida de um ponto percentual, na hipótese de importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011.”

10. *Adiante, o art. 18 da Medida Provisória n.º 612, de 4 de abril de 2013, deu nova redação ao § 21 do art. 8.º da Lei n.º 10.865, de 2004:*

“Art. 8.º.....

§ 21. As alíquotas da COFINS-Importação de que trata este artigo ficam acrescidas de um ponto percentual, na hipótese de importação dos bens classificados na TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 7.660, de 2011, relacionados no Anexo I à Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011.”

11. *Por fim, antes que a Medida Provisória n.º 612, de 2013, perdesse vigência, o art. 12 da Lei n.º 12.844, de 19 de julho de 2013, ratificou a redação que fora dada pela referida Medida Provisória ao § 21 do art. 8.º da Lei n.º 10.865, de 2004, com a seguinte formatação:*

“Art. 8.º.....

§ 21. As alíquotas da Cofins-Importação de que trata este artigo ficam acrescidas de um ponto percentual na hipótese de importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto n.º 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo I da Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011.”

12. *Inicialmente, convém salientar que a estrutura redacional adotada para o art. 8.º da Lei n.º 10.865, de 2004, foi a seguinte: a) em seu caput, estabeleceram-se as alíquotas gerais, ordinárias, modais, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, aplicáveis como regra aos produtos cuja importação sujeita-se à incidência das citadas contribuições, sendo ad valorem tais alíquotas; b) em seus parágrafos, estabeleceram-se, em exceção às regras gerais constantes do caput, as alíquotas das mencionadas contribuições aplicáveis na importação de determinados produtos que sofrem tributação diferenciada (monofásica, concentrada, zerada, etc), podendo ser ad valorem ou específicas tais alíquotas; c) em seu § 21 foi estabelecido o adicional da Cofins-Importação em estudo.*

13. *Analisando-se cuidadosamente as diversas redações atribuídas ao aludido § 21 do art. 8.º da Lei n.º 10.865, de 2004, verifica-se que:*

a) as versões iniciais (redações dadas pela Medida Provisória n.º 540, de 2011, pela Lei n.º 12.546, de 2011, Medida Provisória n.º 563, de 2012, e pela Lei n.º 12.715, de 2012) estabeleceram que o adicional de alíquota da Cofins-Importação sobre que versam deveria ser aglutinado à “alíquota de que trata o inciso II do caput” do art. 8.º da Lei n.º 10.865, de 2004, e que as redações mais recentes (dadas pela Medida Provisória n.º 612, de 2013, e pela Lei n.º 12.844, de 2013) estabeleceram que o indigitado adicional deveria ser agregado às “alíquotas da Cofins-Importação de que trata este artigo”;

b) as primeiras versões (redações dadas pela Medida Provisória n.º 540, de 2011, e pela Lei n.º 12.546, de 2011) listavam em seus incisos os códigos da Tipi cujos produtos neles classificados deveriam se submeter ao adicional em estudo, ao passo que as versões posteriores (dadas pela Medida Provisória n.º 563, de 2012, pela Lei n.º 12.715, de

2012, pela Medida Provisória n.º 612, de 2013, e pela Lei n.º 12.844, de 2013) não trazem listagem própria, mas fazem referência ao Anexo à Lei n.º 12.546, de 2011.

14. Nesse contexto, homenageando a estrutura redacional adotada para o art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004, adrede explanada, e a literalidade do § 21 do citado artigo, impende reconhecer, como premissa fundamental deste Parecer, que, em qualquer das versões de redação do § 21 do art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004, o conjunto de produtos submetidos à incidência do adicional da Cofins-Importação (seu campo de incidência) resulta da intersecção de dois conjuntos:

a) conjunto dos produtos cuja importação se sujeita à incidência da Cofins-Importação mediante a aplicação, inicialmente, da alíquota ad valorem prevista no inciso II do caput do art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004, e, posteriormente, das alíquotas ad valorem ou específicas previstas ao longo de todo o citado art. 8º (caput e parágrafos), conforme exposto no item “a” do parágrafo 13; e

b) conjunto dos produtos cujas pessoas jurídicas produtoras devem, em relação às receitas de suas vendas, apurar a contribuição previdenciária sobre a receita bruta instituída pelos arts. 7º a 9º da Lei n.º 12.546, de 2011 (observada a variação redacional apresentada no item “b” do parágrafo 13).

15. Com base nessa premissa, conclui-se que, enquanto vigentes as redações do § 21 do art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004, dadas pela Medida Provisória n.º 540, de 2011, pela Lei n.º 12.546, de 2011, pela Medida Provisória n.º 563, de 2012, e pela Lei n.º 12.715, de 2012, o adicional da Cofins-Importação incidiu apenas na importação de produtos que, simultaneamente, tivessem sua importação onerada pela Cofins-Importação à “alíquota de que trata o inciso II do caput” do art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004, e estivessem listados nos incisos do próprio § 21 do citado art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004, ou no Anexo à Lei n.º 12.546, de 2011. Diferentemente, nesse período, os produtos cuja importação estivesse sujeita às alíquotas da Cofins-Importação fixadas nos parágrafos do art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004, não se submetiam à incidência do adicional da Cofins-Importação em estudo, ainda que listados nos incisos do § 21 do art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004, ou no Anexo à Lei n.º 12.546, de 2011.

16. Deveras, urge reconhecer que as versões textuais do § 21 do art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004, que aludiam à “alíquota de que trata o inciso II do caput” do mencionado artigo como um dos parâmetros de determinação do campo de incidência do adicional da Cofins-Importação, acabaram limitando-o.

17. Consectariamente, deve-se admitir que, na vigência dessas versões textuais do § 21 do art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004, foram excluídos do campo de incidência do indigitado adicional da Cofins-Importação os produtos cujas importações sofriam a incidência da aludida contribuição sob as alíquotas diferenciadas estabelecidas nos parágrafos do mencionado art. 8º.

18. A outro giro, também com base na premissa fixada no parágrafo 14, conclui-se que, a partir da redação do § 21 do art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004,

dada pela Medida Provisória n.º 612, de 2013, e pela Lei n.º 12.844, de 2013, atualmente vigente, o adicional da Cofins-Importação deve ser aplicado na importação de produtos em relação aos quais a Cofins-Importação incida com a aplicação de qualquer das alíquotas estabelecidas no art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004, sejam mencionadas no caput ou nos parágrafos do citado artigo, desde que sejam listados no Anexo I da Lei n.º 12.546, de 2011.

19. Neste ponto, insta salientar que o adicional da Cofins-Importação incide na importação de todos os produtos integrantes de seu campo de incidência, delimitado no parágrafo 14, independentemente:

a) da espécie de alíquota da Cofins-Importação aplicável, ad valorem (percentual) ou específica;

b) da ocorrência de redução, parcial ou total, da alíquota da Cofins-Importação aplicável, em razão de tratamento fiscal favorecido;

c) da ocorrência de majoração da alíquota da Cofins-Importação aplicável, em razão de regime monofásico ou de tributação concentrada;

d) da existência de ato infralegal (Decreto, etc) que, mediante autorização legal, reduza as alíquotas fixadas nos parágrafos do art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004;

e) da existência de remissão, nos parágrafos do art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004, a dispositivos de outras leis.

20. Em outras palavras, na importação de produto participante de seu campo de incidência, o adicional da Cofins-Importação deve ser aplicado mesmo que em relação a tal produto exista redução, parcial ou total, ou majoração da alíquota da Cofins-Importação, concedida diretamente pelo art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004, ou por ato infralegal.

21. Além disso, o adicional não deve ser agregado somente às alíquotas ad valorem da Cofins-Importação, mas também às alíquotas específicas (ad rem) previstas no art. 8º da Lei n.º 10.865, de 2004. Neste último caso, o adicional deve ser calculado com base no valor aduaneiro do bem importado, conforme inciso I do art. 7º da Lei n.º 10.865, de 2004.

22. Deveras, as interpretações apresentadas nos parágrafos 19 a 21 decorrem de vários fatores:

a) não há qualquer ressalva legal que indique o contrário;

b) conforme explanado supra, a instituição do adicional da Cofins-Importação objetiva restabelecer o equilíbrio concorrencial entre os produtos importados e os produtos nacionais cuja produção esteja contemplada pela contribuição previdenciária sobre a receita instituída pelos arts. 7º a 9º da Lei n.º 12.546, de 2011. Daí porque eximir quaisquer desses bens da incidência do adicional poderia prejudicar o mencionado equilíbrio concorrencial;

c) o adicional de alíquota da Cofins-Importação, como a nomenclatura deixa entrever, constitui meramente um fator de majoração da alíquota da contribuição aplicável a determinadas importações;

d) o legislador, na redação do dispositivo legal correlato, foi cuidadoso ao estabelecer o acréscimo de “um ponto percentual”, e não de um por cento, à alíquota da Cofins-Importação aplicável na importação dos bens sujeitos ao adicional em análise, evitando qualquer dificuldade interpretativa acerca da forma de cálculo do acréscimo previsto.

23. *Ademais, ainda com base na premissa estabelecida no parágrafo 14 deste Parecer, conclui-se que estão fora do campo de incidência do adicional da Cofins-Importação os produtos em relação aos quais as alíquotas de incidência da aludida contribuição não são tratadas no art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004. Esse fenômeno ocorre exclusivamente em relação aos produtos que não são citados no mencionado art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, e cuja importação sofre a incidência da Cofins-Importação mediante a aplicação de alíquotas estabelecidas em dispositivo legal diverso deste, como ocorre, exemplificativamente, com alguns produtos elencados no art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.*

24. *Certamente, a conclusão de não incidência apresentada no parágrafo 23 está desalinhada com a pesquisa teleológica encerrada no item “b” do parágrafo 22. Todavia, a menção expressa do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, inicialmente à “alíquota de que trata o inciso II do caput” e, posteriormente, às “alíquotas da Cofins-Importação de que trata este artigo” não alberga conclusão diversa que inclua no campo de incidência do adicional da Cofins-Importação produtos não citados no referido art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004.*

25. *Ainda perquirindo as hipóteses de incidência do adicional da Cofins-Importação, urge ressaltar que descabe sua aplicação nos casos em que a importação do produto esteja beneficiada com imunidade ou isenção da Cofins-Importação, vinculadas à pessoa importadora ou ao produto importado, e com suspensão total da incidência, do pagamento ou da exigência da aludida contribuição, que, em geral, ocorre por força de regimes tributários especiais.*

26. *Essas impossibilidades de aplicação do adicional em testilha decorrem da própria natureza dos institutos da imunidade, da isenção e da suspensão total de pagamento. Decerto, no caso de imunidade sequer ocorre a incidência da Cofins-Importação na operação, o que também se estende a seu adicional. Já no caso de isenção e de suspensão total de pagamento, não se pode olvidar que a concessão de tais benefícios tributários objetiva, inequivocamente, desonerar por completo da citada contribuição a operação considerada, o que torna inviável a cobrança tanto da Cofins-Importação quanto de seu adicional.*

27. *Indubitavelmente, essa impossibilidade de aplicação do adicional não ocorre quando a importação do produto está beneficiada com alíquota zero da Cofins-Importação, dado que a redação do § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, deixa claro que o percentual do adicional que institui deve ser acrescido às alíquotas da contribuição, independentemente de sua natureza ou valor.*

28. Como explanado supra, o adicional de alíquota da Cofins-Importação constitui simplesmente um fator de majoração da alíquota da contribuição aplicável a determinadas importações, sendo particularidade sua apenas o fato de tal majoração não ter sido efetivada por elevação nominal das alíquotas da contribuição em lume aplicáveis na importação de cada produto eleito, mas por fixação de um fator geral de acréscimo aplicável na importação dos produtos elegíveis. Assim, considerando que, inquestionavelmente, a elevação nominal da alíquota da Cofins-Importação aplicável na importação de determinado produto (por exemplo, elevação de 7,6% para 7,9%) não afastaria a desoneração dessa importação concedida por imunidade, isenção, ou suspensão total da exigência da contribuição, deve-se concluir que a elevação dessa alíquota por meio da aplicação de um adicional, como no caso do adicional em estudo, também não tem o condão de afastar as mencionadas espécies de desoneração tributária.

29. Sem embargo, cumpre frisar que, nos casos de importação de produtos beneficiados com suspensão parcial da incidência, do pagamento ou da exigência da Cofins-Importação, o adicional da referida contribuição, caso incidente, deve ser aplicado ordinariamente, limitando-se apenas sua cobrança à mesma proporção e ao mesmo prazo que forem aplicados na cobrança da contribuição.

30. Obviamente, em qualquer dos casos citados nos parágrafos 25 a 29 (imunidade, isenção, e suspensão parcial ou total), se houver, em qualquer momento posterior à concessão do benefício, a exigência da Cofins-Importação, por extinção do regime especial tributário, fraude, descumprimento de condições ou qualquer outro motivo, haverá também a exigência do adicional da mencionada contribuição, nos mesmos momento, prazo e proporção.

31. Analisadas as regras relativas à incidência do adicional da Cofins-Importação, resta salientar que, em qualquer hipótese, o pagamento do mencionado adicional não gera para seu sujeito passivo direito de crédito da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

32. Acerca do direito à apuração de créditos da Cofins em relação à importação de bens sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, a Lei nº 10.865, de 2004, estabelece precipuamente:

“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)

(...)

§ 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.

(...)

§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

(...)

§ 8º As pessoas jurídicas importadoras, nas hipóteses de importação de que tratam os incisos a seguir, devem observar as disposições do art. 17 desta Lei:

(...)

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei e no art. 58-A da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses:

(...)

§ 2º Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda, no mercado interno, dos respectivos produtos, na forma da legislação específica, sobre o valor de que trata o § 3º do art. 15 desta Lei.

(...)

§ 5º Na hipótese do § 8º do art. 8º desta Lei, os créditos serão determinados com base nas alíquotas específicas referidas no art. 23 desta Lei.”

33. Com base nos dispositivos colacionados acima, identificam-se as diretrizes aplicáveis ao direito de creditamento em lume:

i) somente há direito de creditamento se houver efetivo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação em relação à importação (Lei n.º 10.865, de 2004, art. 15, § 1º);

ii) a regra geral é que o crédito, quando permitido, seja calculado pela aplicação das alíquotas modais da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previstas, respectivamente, no caput do art. 2º da Lei n.º 10.637, de 2002 (1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento)), e no caput do art. 2º da Lei n.º 10.833, de 2003 (7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento)) (Lei n.º 10.865, de 2004, art. 15, § 3º);

iii) somente nas hipóteses expressamente previstas, o crédito, quando permitido, pode ser calculado pela aplicação de alíquotas diferentes daquelas mencionadas no item precedente (exemplificativamente, Lei n.º 10.865, de 2004, art. 15, § 8º e art. 17, §§ 2º e 5º).

34. Destarte, constata-se que, em nenhuma hipótese, o valor pago pelo importador a título de adicional da Cofins-Importação gera direito de creditamento. Com efeito, qualquer que seja a forma de incidência da Cofins-Importação sobre a importação de determinado produto (alíquota zero, modal ou majorada), a forma de creditamento obedecerá às diretrizes adrede explanadas, e, em nenhuma delas, se prevê a possibilidade de a alíquota utilizada para cálculo do valor do crédito considerar a incidência do adicional da Cofins-Importação sobre a operação.

35. Neste ponto, uma interpretação incorreta merece análise. Há quem defenda que, no caso em que a importação do produto esteja beneficiada com alíquota zero da Cofins-Importação, mas sujeita à incidência do adicional da Cofins-Importação em estudo, o crédito da Cofins poderia ser calculado pela aplicação da alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), correspondente à alíquota modal da Cofins, porque teria havido pagamento do adicional da Cofins-Importação.

36. Por certo, essa interpretação mostra-se completamente ilegal e subverte por completo os objetivos perseguidos com a instituição do aludido adicional da Cofins-Importação. Conforme demonstrado alhures, nem mesmo na hipótese em que a importação do produto está sujeita à alíquota modal da Cofins-Importação pode haver creditamento da Cofins em relação ao valor pago a título de adicional da Cofins-Importação. Dessarte, verifica-se que, em nenhuma hipótese, a ocorrência de pagamento do adicional da Cofins-Importação deve ser considerada para fins de creditamento da Cofins, pois o referido adicional guarda relativa independência em relação à Cofins-Importação.

37. Ademais, não se pode olvidar que o objetivo perseguido com a instituição do referido adicional foi restabelecer a isonomia concorrencial entre o produto importado e o produto nacional, que estaria em desvantagem devido à incidência da contribuição previdenciária de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011, sobre a receita decorrente de sua comercialização. Contudo, se prevalecesse a interpretação guerreada, o produto importado gozaria de ampla vantagem competitiva frente ao produto nacional, pois a pessoa jurídica importadora pagaria o adicional da Cofins-Importação à alíquota de 1% (um por cento) e apuraria crédito da Cofins à alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), o que se mostra absolutamente injustificável.

Conclusão

38. Diante do exposto, conclui-se que:

1) o adicional de alíquota da Cofins-Importação estabelecido pelo § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004:

a) entre 1º de dezembro de 2011 e 31 de julho de 2013 (período de vigência das redações do mencionado dispositivo conferidas pelo art. 21 da Medida Provisória nº 540, de 2011, pelo art. 21 da Lei nº 12.546, de 2011, pelo art. 43 da Medida Provisória nº 563, de 2012, e pelo art. 53 da Lei nº 12.715, de 2012), incide apenas nas importações dos produtos referidos no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, que se submetiam à alíquota da Cofins-Importação estabelecida no inciso II do caput do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004;

b) a partir de 1º de agosto de 2013 (início da vigência da redação do citado dispositivo dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 612, de 2013) incide nas importações dos produtos referidos no § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, estejam elas submetidas às alíquotas da Cofins-Importação estabelecidas no inciso II caput ou nos parágrafos do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004;

c) deve ser aplicado na importação de produto integrante de seu campo de incidência mesmo que em relação a tal produto exista redução, parcial ou total, ou majoração da alíquota da Cofins-Importação, concedida diretamente pelo art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, ou por ato infralegal, sejam as alíquotas aplicáveis ad valorem ou específicas;

d) não incide na importação de produtos que não são citados no art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, e que sofrem a incidência da Cofins-Importação mediante a aplicação de alíquotas estabelecidas em dispositivo legal diverso deste;

e) não incide na importação de produtos alcançados por imunidade da Cofins-Importação, seja em razão da pessoa importadora ou do produto importado;

f) não deve ser cobrado na importação de produtos alcançados por isenção da Cofins-Importação, seja em razão da pessoa importadora ou do produto importado;

g) não deve ser cobrado na importação de produtos alcançados por suspensão total da incidência, do pagamento ou da exigência da Cofins-Importação;

h) incide ordinariamente na importação de produtos alcançados por suspensão parcial da incidência, do pagamento ou da exigência da Cofins-Importação, limitando-se apenas sua cobrança à mesma proporção e ao mesmo prazo que forem aplicados na cobrança da contribuição.

2) Nos casos citados nas alíneas “e”, “f”, “g” e “h” do item 1 (imunidade, isenção, e suspensão parcial ou total), se houver, em qualquer momento posterior à concessão do benefício, a exigência da Cofins-Importação, por qualquer outro motivo, haverá também a exigência do adicional da mencionada contribuição, nos mesmos momento, prazo e proporção;

3) Na hipótese de a Cofins-Importação ser apurada mediante a aplicação de alíquota específica, o adicional deve ser calculado com base no valor aduaneiro do bem importado, conforme inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004;

4) O pagamento do adicional da Cofins-Importação de que trata o § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, não gera para seu sujeito passivo, em qualquer hipótese, direito de apuração de crédito da Cofins.”

11. Quanto ao primeiro questionamento da consulente declara-se a sua ineficácia por questionar a legalidade da inclusão do § 21 no art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004 face ao Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), fato esse que se encontra fora do escopo de análise de uma Solução de Consulta. Confirma-se o inciso VIII do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

VIII - quando versar sobre constitucionalidade ou legalidade da legislação tributária e aduaneira;

12. Quanto ao segundo questionamento, não pode o contribuinte apurar créditos da Cofins sobre o adicional da Cofins-Importação de que trata o § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004. O § 1º-A do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, estabelece essa vedação de forma expressa:

§ 1º-A. O valor da Cofins-Importação pago em decorrência do adicional de alíquota de que trata o § 21 do art. 8º não gera direito ao desconto do crédito de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)

13. Saliente-se que mesmo antes da inclusão do parágrafo acima no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, entendia-se que não era possível o creditamento, de acordo com o § 34 do Parecer Normativo retrocitado.

DOS EFEITOS DA PRESENTE CONSULTA

14. Em tempo, por relevante, salienta-se que, sendo o Parecer Normativo Cosit nº 10, de 2014, publicado no DOU de 21 de novembro de 2014, ato normativo aplicável especificamente à matéria objeto da presente consulta, deve-se aplicar a regra do § 4º do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, sobre a cessação da produção de efeitos da apresentação de consulta à RFB:

“Art. 18 (...)

§ 4º Os efeitos produzidos pela consulta cessarão após 30 (trinta) dias da data de publicação na Imprensa Oficial, posteriormente à apresentação da consulta e antes de sua solução, de ato normativo que discipline a matéria consultada.”

Conclusão

15. Diante do exposto, responde-se à consulta afirmando-se que o pagamento do adicional da Cofins-Importação de que trata o § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, não gera para seu sujeito passivo, em qualquer hipótese, direito de apuração de crédito da Cofins.

16. Declara-se a ineficácia parcial da consulta no que tange ao questionamento acerca da legalidade da inclusão do § 21 ao art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004 face ao Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) pois não produz efeitos a consulta que versa sobre a legalidade da legislação tributária.

17. Ademais, salienta-se que os efeitos decorrentes da apresentação da presente consulta cessaram trinta dias após a publicação do citado Parecer Normativo, nos termos do § 4º do art. 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Assinado digitalmente

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

De acordo. 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 Consulta.

Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 2013.

Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit