



Solução de Divergência nº 21 - Cosit

Data 8 de agosto de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

COFINS-IMPORTAÇÃO. RECOLHIMENTO APÓS O REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE.

A pessoa jurídica sujeita à apuração não cumulativa da Cofins pode descontar crédito, para fins de determinação dessa contribuição, com base no disposto no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, em relação ao recolhimento da Cofins-Importação, posteriormente apurada e constituída por lançamento lavrado em auto de infração.

O efetivo pagamento da Cofins-Importação, ainda que ocorra em momento posterior ao do registro da respectiva Declaração de Importação, enseja o direito ao desconto de crédito previsto no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, desde que atendidas todas as demais condições legais de creditamento.

O direito ao desconto do crédito abrange tão somente os montantes efetivamente pagos, ocorrendo o recolhimento a título de Cofins – Importação, independentemente do momento em que ocorra o pagamento, seja em posterior lançamento de ofício ou, posteriormente, de forma parcelada.

O valor do crédito em questão será obtido de acordo com o disposto no § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, aplicando-se a alíquota prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo da contribuição, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

Sendo assim, no caso de lançamento de ofício, deve ser excluído do cálculo do crédito a ser descontado do valor apurado da Cofins a parcela do crédito tributário constituído referente a eventuais multas aplicadas e aos juros de mora, já que esses não serviram de base de cálculo da contribuição.

Dispositivos legais: Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN), art. 111; e Lei n.º 10.865, de 2004, arts. 1.º, 3.º, 4.º, 5.º, 7.º, 13 e 15; IN SRF n.º 680, de 2006, art.11.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

**CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO.
RECOLHIMENTO. CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE.**

A pessoa jurídica sujeita à apuração não cumulativa do PIS/Pasep pode descontar crédito, para fins de determinação dessa contribuição, com base no disposto no art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, em relação ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, posteriormente apurada e constituída por lançamento lavrado em auto de infração.

O efetivo pagamento do PIS/Pasep-Importação, ainda que ocorra em momento posterior ao do registro da respectiva Declaração de Importação, enseja o direito ao desconto de crédito previsto no art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, desde que atendidas todas as demais condições legais ao creditamento.

O direito ao desconto do crédito abrange tão somente os montantes efetivamente pagos, ocorrendo o recolhimento a título de PIS/Pasep – Importação, independentemente do momento em que ocorra o pagamento, seja em posterior lançamento de ofício ou, posteriormente, de forma parcelada.

O valor do crédito em questão será obtido de acordo com o disposto no § 3º do art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, aplicando-se a alíquota prevista no caput do art. 2º da Lei n.º 10.637, de 2002, sobre o valor que serviu de base de cálculo da contribuição, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

Sendo assim, no caso de lançamento de ofício, deve ser excluído do cálculo do crédito a ser descontado do valor apurado a título de PIS/Pasep a parcela do crédito tributário constituído referente a eventuais multas aplicadas e aos juros de mora, já que esses não serviram de base de cálculo da contribuição.

Dispositivos Legais: Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN), art. 111; e Lei n.º 10.865, de 2004, arts. 1.º, 3.º, 4.º, 5.º, 7.º, 13 e 15; IN SRF n.º 680, de 2006, art.11.

Relatório

Trata-se de processo de representação de divergência formulada por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, acima qualificado, em que é noticiada a divergência na interpretação da legislação tributária proferida pelas Soluções de Consulta (SC) n.º 7 – SRRF03/Disit, de 3 de abril de 2013, e n.º 113 – SRRF08/Disit, de 16 de maio de 2013, relativas à mesma matéria e fundadas em idêntica norma jurídica.

2. Em comum, ambas as soluções tratam do direito ao desconto de crédito previsto no art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, a título de pagamento efetivo da Contribuição para o PIS/Pasep e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes na importação de produtos estrangeiros ou serviços (PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação).

2.1. A SC n.º 7 – SRRF03/Disit, de 2013, cuida, ainda, do creditamento a título de Imposto sobre Produtos Industrializados incidente na importação de produtos industrializados de procedência estrangeira (IPI-Importação), a que alude o art. 226 do Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI – Ripi).

2.2 Referidos atos foram assim ementados (grifou-se):

Solução de Consulta n.º 7, de 2003 – SRRF03/Disit

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 n.º 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 n.º 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 desembarço aduaneiro, impede que a pessoa jurídica importadora industrial ou equiparada a industrial escriure 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.

Solução de Consulta nº 113, de 2013 – SRRF08/Disit

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP- IMPORTAÇÃO. CRÉDITO.

A pessoa jurídica sujeita à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep pode descontar crédito, para fins de determinação dessa contribuição, em relação à diferença no recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, posteriormente apurada e constituída por lançamento lavrado em auto de infração.

Essa possibilidade aplica-se apenas na hipótese em que o crédito tributário constituído tenha sido pago e desde que na operação de importação tenham sido observados todos os requisitos para o desconto de crédito impostos pela Lei nº 10.865, de 2004.

O valor do crédito em questão será obtido de acordo com o disposto no § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, ou seja, aplicando-se a alíquota prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, sobre o valor que serviu de base de cálculo da contribuição, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

Sendo assim, excluem-se do cálculo do crédito a ser descontado do valor apurado da Contribuição para o PIS/Pasep a parcela do crédito tributário constituído referente à multa e aos juros de mora, já que esses não serviram de base de cálculo da contribuição.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º, I, e art. 15.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

COFINS-IMPORTAÇÃO. CRÉDITO.

A pessoa jurídica sujeita à apuração não cumulativa da Cofins pode descontar crédito, para fins de determinação dessa contribuição, em relação à diferença no recolhimento da Cofins-Importação, posteriormente apurada e constituída por lançamento lavrado em auto de infração.

Essa possibilidade aplica-se apenas na hipótese em que o crédito tributário constituído tenha sido pago e desde que na operação de importação tenham sido observados todos os requisitos para o desconto de crédito impostos pela Lei nº 10.865, de 2004.

O valor do crédito em questão será obtido de acordo com o disposto no § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, ou seja, aplicando-se sobre o valor que serviu de base de cálculo da contribuição, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição, a alíquota prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003.

Dessa forma, o cálculo do crédito é efetuado à alíquota prevista nesse dispositivo, não sendo relevante, para efeitos de apuração de crédito, o acréscimo de um ponto percentual na alíquota da Cofins-Importação, de que trata o § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, devida na importação dos bens a que este dispositivo alude.

Além disso, considerando-se que o crédito a ser descontado do valor apurado da Cofins é determinado tão somente em relação ao valor que serviu de base de cálculo da contribuição acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição, excluem-se do seu cálculo a parcela do crédito tributário constituído referente à multa e aos juros de mora, já que esses não serviram de base de cálculo da contribuição.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 7º, I, e art. 15.

3. A identificar as divergências, o representante aduziu as seguintes considerações de fato e de direito:

3.2. que “há entendimentos opostos entre as duas Unidades da RFB quanto ao direito de apuração de crédito de Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e de Cofins-Importação, pelas pessoas jurídicas sujeitas aos regimes não-cumulativos, quando as exações, não sendo pagas no ato de registro da importação, vêm a sê-lo após lançamento de ofício pela autoridade aduaneira”;

3.3. que, “no entendimento da SRRF03/Disit, o direito ao crédito, por interpretação literal da legislação de regência, só é permitido quando o pagamento das contribuições ocorrer quando do registro da importação dos bens ou serviços, enquanto a SRRF08/Disit admite o direito a apurar crédito em momento posterior mesmo que o pagamento das contribuições se dê em decorrência de lavratura de auto de infração, justamente pela falta do pagamento no momento devido, o registro da importação”.

4. A tese acolhida na SC nº 7 – SRRF03/Disit, de 2013, lastreou-se nos seguintes argumentos de fato e de direito:

4.1. Que “a consulente foi autuada (...), compreendendo principais, multas e juros de Imposto de Importação, IPI, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins”, pois importou, “sob regime Drawback Suspensão, alumínio, matéria-prima (...)”, e não exportou “o produto final”;

4.2. Que, segundo a consulente, “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”;

4.3. Que “as importações se deram sob regime de suspensão dos tributos (drawback) porque os insumos importados se destinariam à produção de embalagens a serem, futuramente, exportadas, mas a que foi dado destino no mercado interno”;

4.4. Que “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 vem sendo, segundo a consulente, pagos paulatinamente em regime de parcelamento”;

4.5. Que “as disposições contidas no § 1º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, (...) 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’”;

4.6. Que “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”;

4.7. Que, em relação ao IPI – Importação, “o dispositivo legal [art. 226 do Ripi] (...) 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”, pois, ao dispor “sobre os créditos básicos, permite o creditamento do IPI pago no desembaraço aduaneiro, coisa que não ocorreu na situação ora analisada”;

4.8. Que “não pode (...) a consulente creditar-se, na atualidade, de imposto [IPI] que se refira a produtos entrados em seu estabelecimento há vários anos atrás”, pois, de acordo com o art. 25 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, “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”;

4.9. Que “o imposto [IPI], houvesse direito a creditamento, teria de ter sido pago no desembaraço aduaneiro e escriturado quando da entrada dos produtos insumos no estabelecimento industrial”.

5. Por sua vez, a tese acolhida na SC nº 113 – SRRF08/Disit, de 2013, teve por base os seguintes argumentos de fato e de direito:

5.1. Que a consulente – pessoa jurídica atuante nos ramos da indústria e do comércio de fios e tecidos – foi autuada a pretexto de se constituírem Imposto de Importação e, de modo reflexo, PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, em face de “erro de classificação fiscal no despacho de importação de algumas máquinas”;

5.2. Que “a empresa recolheu todos os tributos e a multa detalhados no Auto de Infração”;

5.3. Que os créditos previstos no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, aplicam-se “às contribuições efetivamente pagas na importação” e correspondem “ao montante resultante da aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nos 10.637, de 2002, e 10.833,

de 2003 (1,65% e 7,6%, respectivamente) sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições incidentes na importação, acrescido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando integrante do custo de aquisição”;

5.4. Que, “para a conclusão a respeito da possibilidade de desconto de créditos em relação aos valores (...) apurados em autos de infração, há que se verificar se esses valores serviram de base de cálculo das contribuições incidentes na importação”;

5.5. Que as máquinas [cuja importação repercutiu em lançamento] foram “adquiridas para utilização na produção de bens destinados à venda, o que consubstancia a hipótese de apuração de crédito presente no inciso V do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004”;

5.6. Que, “portanto, (...) o valor do crédito tributário devidamente pago (...), constituído mediante auto de infração e referente à diferença apurada no recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação” pode ser “descontado para fins de determinação do valor apurado da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003”;

5.7. Que “constitui crédito passível de desconto das contribuições devidas, a parcela do crédito tributário constituído e pago pela consulente, correspondente à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, não se incluindo nesse cômputo a fração atinente à multa e aos juros moratórios”.

6. Em face desse contexto, o representante solicita “que a presente representação seja admitida e proferidos Solução de Divergência e edição de ato específico, de caráter geral, uniformizando o entendimento da matéria, no âmbito da Receita Federal, nos termos definidos no art. 20 da IN RFB nº 1.396, de 2013”.

Fundamentos

JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

7. A representação de divergência encontra fundamento no art. 48, § 9º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 20 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Presente o propósito uniformizador de que se deve revestir a representação de divergência, sua admissibilidade pressupõe: a evidenciação da divergência entre soluções de consulta que versem sobre a mesma matéria. No caso sob análise, trata-se de pedido anterior à edição do art. 7º da (IN) RFB nº 1.396, de 2013, e encontra-se evidenciada a divergência, conforme se expõe a seguir:

7.1. Na SC nº 7 – SRRF03/Disit, de 2013, adota-se a tese de que o creditamento de PIS/Pasep-Importação e de Cofins-Importação incidentes na importação de insumos, em favor do importador, está condicionado, necessariamente, ao efetivo pagamento desses tributos, no registro da declaração de importação

7.2. Por outro lado, na SC nº 113 – SRRF08/Disit, de 2013, adota-se a tese de que o creditamento desses tributos, quando incidentes na importação de máquinas destinadas ao ativo imobilizado, depende do efetivo pagamento, mas de que esse pagamento não precisa ser realizado no momento do registro da declaração de importação.

8. Entre as duas orientações há uma divergência a ser solucionada, quanto ao momento do pagamento enquanto condição para o desconto de crédito a que se refere o §1º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004: dispositivo que serviu de fundamentação para ambas as orientações.

8.1. A divergência refere-se quanto à relevância a ser atribuída ao momento em que ocorre o pagamento (se no momento do registro da DI ou em momento posterior) como condição à aplicação do disposto no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004. Em outros aspectos, não há semelhança entre as consultas objeto de análise, em razão das diferenças entre os contextos fáticos analisados, em cada solução de consulta: num caso, houve o descumprimento de um regime de suspensão (*drawback*) aplicado na importação de insumos, disso decorrendo uma autuação fiscal; no outro, houve “*erro de classificação fiscal no despacho de importação*” de máquinas incorporadas ao ativo imobilizado, com a mesma decorrência.

9. Observados esses limites, estão atendidos os pressupostos processuais de admissibilidade da representação de divergência, concernentes à correlação entre as matérias de fato e de direito abordadas nas soluções objeto da representação.

10. Por outro lado, a divergência constatada não alcança o crédito derivado de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre a importação de produtos estrangeiros (IPI-Importação), visto que essa matéria é tratada apenas pela SC nº 07 – SRRF03/Disit, de 2013.

10.1. Também não compõem a divergência, soluções de consulta que tratam da necessidade do efetivo pagamento, mas sem impor o momento do pagamento enquanto requisito para o desconto de créditos previsto no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

10.2. Não compõem a divergência, tampouco, soluções de consulta relativas à legislação específica aplicável ao ressarcimento e à compensação de crédito não deduzido à época própria. Logo não se trata aqui de referência ao momento do registro da declaração de importação enquanto impeditivo à compensação de crédito relativo aos ‘débitos de tributos devidos no registro da declaração de importação’, consoante vedação prevista no art. 74, §3º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

10.3. Tampouco compõem a divergência soluções de consulta em que se adota o entendimento de que a apuração de crédito na importação se dá “a partir do momento em que são recolhidas a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, (...) observadas as condições e termos legais normativos” (SC nº 179 – SRRF10/Disit, de 10 de outubro de 2007). Nesse caso, ao fazer referência às “condições e termos legais normativos”, entende-se que não acolheu, expressamente, o pagamento no momento do registro da DI enquanto condicionante à aplicação do art. 15, §1º, da Lei nº 10.865, de 2004.

10.4. Também não compõem a divergência, diversas soluções de consulta que preconizam a necessidade do efetivo pagamento das contribuições PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, mas sem determinar o momento em que esse pagamento deve ocorrer como condição ao creditamento previsto no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

11. Pelo exposto, há que se reconhecer a divergência interpretativa entre a SC nºs 7 – SRRF03/Disit, de 2013, e a SC nº 113 – SRRF08/Disit, de 2013.

12. Logo, compete propor Solução de Divergência que uniformize a interpretação a ser atribuída ao art. 15, §1º, da Lei nº 10.865, de 2004; notadamente quanto às condições para o desconto de créditos, no que se refere ao momento em que ocorre o efetivo pagamento.

O MÉRITO DA DIVERGÊNCIA

13. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, podem descontar créditos para fins de determinação dessas contribuições em relação às importações em que ocorra o efetivo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, nas hipóteses descritas no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004:

Lei nº 10.865, de 2004

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.

(...)

§ 3º O crédito de que trata o caput será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 8º sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

14. Em regra, o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação ocorre por ocasião do registro da declaração de importação. Nesse sentido dispõe o artigo 11 da Instrução Normativa SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006, quanto ao pagamento dos tributos devidos em operações de importação que “será efetuado no ato do registro da respectiva declaração de importação (DI) ou da sua retificação, se efetuada no curso do despacho aduaneiro”.

15. Contudo, o termo “*contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços*” (condição para o desconto do crédito previsto no art. 15, § 1º, da Lei nº 10.865, de 2004), não exclui os pagamentos realizados em momento subsequente ao do registro da declaração de importação. O que se exige é que ocorra o recolhimento dos valores aos cofres da União a título de pagamento de “Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e de Cofins-Importação”. Explica-se.

16. A expressão “na importação” disposta no § 1º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, deve ser lida enquanto causa, como referência aos pagamentos que ocorram em razão da operação de importação, e não enquanto imposição de um momento exato ao pagamento (momento do registro da DI).

16.1. As importâncias efetivamente pagas na importação de bens e serviços abrangem os montantes recolhidos a título de Pis/Pasep- Importação e de Cofins- Importação, independentemente do momento em que ocorra o pagamento, seja no registro da DI ou em posterior lançamento de ofício.

17. Não se aplica ao caso o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). A interpretação literal não se presta a diminuir o sentido exposto pela norma, ou a impor condicionantes que nela não estejam escritas. Logo, não se aplica neste caso a leitura de que o termo efetivamente pagas “na importação” estaria a exigir o pagamento por ocasião do registro da DI.

17.1. É certo que, no contexto da importação – diferentemente do que ocorre com o creditamento previsto no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003 –, o fornecedor (estrangeiro) de bens ou serviços não está sujeito ao pagamento das contribuições e, por essa razão, seria incoerente adjudicar créditos ao importador, sem que ele (importador) tenha efetivado o recolhimento das contribuições incidentes na importação.

17.2. Todavia, efetivado o recolhimento pelo importador a título de PIS/Pasep-Importação e de Cofins-Importação, a não adjudicação do crédito correspondente à importação – por haver, *e. g.*, atraso no recolhimento – resulta em cumulatividade de incidências tributárias, o que se pretende evitar por meio do disposto no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

17.3. Assim, o termo “na importação”, previsto no art. 15, § 1º, da Lei nº 10.865, de 2004, não deve ser entendido necessariamente como determinante do momento relativo ao pagamento (registro da declaração de importação), mas como uma condicionante de causa.

18. A previsão de desconto de crédito decorre da sistemática da não cumulatividade para a qual é indiferente o momento em que ocorra o pagamento (em razão da importação). Logo, aplica-se o disposto no §1º do art. 15 ainda que o pagamento ocorra posteriormente ao registro da DI.

18.1. É importante destacar que o creditamento deve se restringir aos valores efetivamente pagos a título dos tributos indicados no art. 15 e que devem ser observados os demais limites disposto na Lei nº 10.865, de 2004.

19. Por outro lado, o direito de desconto a crédito pode gerar um excedente com direito a ressarcimento de eventual diferença de saldo credor. Referido saldo é passível de ressarcimento ou de compensação com outros tributos, nas hipóteses em que a legislação das mencionadas contribuições permite essa utilização (exemplo, art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005), observada a legislação específica aplicável à matéria.

19.1. No caso específico em que se pretenda a compensação desse crédito passível de ressarcimento aplicam-se as vedações previstas no art. 74, §3º, da Lei nº 9.430, de 1996:

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.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

§ 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.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1o: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

[...]

20. Assim, cumpre esclarecer que o §1º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, é aplicável às importâncias pagas em razão da importação de bens e serviços, ainda que o pagamento ocorra posteriormente ao momento do registro da declaração de importação.

21. O efetivo pagamento do PIS/Pasep-Importação ou da Cofins-Importação devidos em decorrência da operação de importação praticada é condição para que se possa descontar o crédito para fins de determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins, e não há na lei condicionante quanto ao momento em que deve ocorrer esse pagamento.

22. Satisfeita a condição do ‘efetivo pagamento’ (a título de PIS/Pasep-Importação ou Cofins-Importação), o crédito em tela, ressalvadas as exceções previstas em lei, será calculado mediante a aplicação da alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) sobre a base de cálculo da Cofins-Importação, ou de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) sobre a base de cálculo do PIS/Pasep-Importação na forma definida pelo art. 7º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acrescida do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição, conforme expressa previsão legal constante do § 3º do art. 15 dessa Lei (art. 15, § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004).

23. Cumpre ressaltar, contudo, que no caso de lançamento de ofício ou, ainda, **no caso do pagamento extemporâneo dos tributos devidos, para o cálculo do crédito** a que se refere o art. 15 da Lei nº 10.8965, de 2004, a ser descontado do valor apurado de PIS/Pasep e de Cofins, no regime da não cumulatividade, **exclui-se a parcela do crédito constituído referente a eventuais multas aplicadas e aos juros de mora**, já que esses valores não compõem base das contribuições incidentes na importação, como previsto no art. 15, § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004.

Conclusão

24. Com base no exposto, conclui-se que recolhimentos de PIS/Pasep-Importação e de Cofins-Importação, mesmo quando realizados em momento posterior ao do registro da declaração de importação, estão abrangidos pela expressão *contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços* disposta no § 1º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, e conferem à pessoa jurídica sujeita à apuração não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins o direito ao desconto dos créditos relativo a esses pagamentos, observados os limites dos valores efetivamente recolhidos a título dessas contribuições. Nos caso de lançamento de ofício ou, ainda, no caso do pagamento extemporâneo dos tributos devidos, para o cálculo do crédito a que se refere o art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, deve ser excluída a parcela do crédito constituído referente a eventuais multas aplicadas e aos juros de mora, pois não contemplados pelo art. 15, §3º, da mesma lei. Para o aproveitamento do direito ao desconto do crédito devem ser observadas todas as demais condições previstas na legislação tributária.

25. Portanto, propõe-se a reforma das Soluções de Consulta nºs 7 – SRRF03/Disit, de 7 de abril de 2013, e 133 – SRRF07/Disit, de 22 de dezembro de 2009, para a adoção retroativa de entendimento mais favorável às respectivas consulentes, conforme previsto no art. 48, §§ 11 e 12, da Lei nº 9.430, de 1996, c/c arts. 17 e 19, § 4º, da IN RFB nº 1.396, de 2013.

Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Copen

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. Reformem-se as Soluções de Consulta nºs 7 – SRRF03/Disit, de 3 de abril de 2013, e nº 113 – SRRF08/Disit, de 16 de maio de 2013, nos termos desta Solução de Divergência.

Publique-se na forma do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Dê-se ciência a 3ª, à 7ª Regiões Fiscais para as providências cabíveis.

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