



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 1

Solução de Consulta nº 671 - Cosit

Data 27 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS. NÃO APLICÁVEL AO CRÉDITO DECORRENTE DA IMPORTAÇÃO DE EMBALAGENS

REGIME ESPECIAL DE IMPORTAÇÃO DE EMBALAGENS. UTILIZAÇÃO DOS CRITÉRIOS PREVISTOS NO ART. 54 DA LEI Nº 11.196, DE 2005, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 11.774, DE 2008. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA A MENOR. CÁLCULO DA DIFERENÇA COM BASE NA DATA DE REGISTRO DA DI. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DO RECOLHIMENTO A MAIOR.

A compensação com outros tributos prevista no § 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, limita-se ao crédito resultante da aquisição de embalagens para revenda no mercado interno e não inclui o crédito decorrente da importação de embalagens.

No Regime Aduaneiro Especial de Importação de embalagens referidas na [alínea “b” do inciso II do caput do art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), deve ser seguido o critério estabelecido pelo art. 54 da Lei nº 11.196, de 2005, com a redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008, ou seja, a estimativa para o recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação deve ser feita com base nas vendas efetuadas nos últimos três meses, isto é, deve ser refeita a cada mês, e o critério de exclusão do regime é o recolhimento a menor em patamar superior a 20% por quatro meses de apuração consecutivos ou seis alternados.

No âmbito deste Regime, deve o contribuinte, a cada mês, calcular o valor total da contribuição recolhida e o valor total da contribuição efetivamente devida neste mês. Caso haja recolhimento a menor, deverá a diferença ser recolhida, individualmente para cada DI, com acréscimo de juros de mora e multa calculados desde a data de registro da DI que teve recolhimento a menor, com a possibilidade de dedução dos valores excedentes relativos às DI posteriores que tiveram recolhimento a maior. No caso de recolhimento a maior, o valor excedente também poderá ser utilizado para ajuste no pagamento da contribuição no mês subsequente.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 51, II, “b”, incluído pela Lei nº 10.865, de 2004, e § 4º, incluído pela Lei nº 11.051, de 2004; Lei nº 11.196, de 2005, art. 52, **caput** e § 2º, com redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008; Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 6º e art. 17, § 3º; Lei nº 11.196, de 2005, arts. 52 e 54, com redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008; e IN SRF nº 604, de 2006, art. 5º, **caput** e § 4º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS. NÃO APLICÁVEL AO CRÉDITO DECORRENTE DA IMPORTAÇÃO DE EMBALAGENS

REGIME ESPECIAL DE IMPORTAÇÃO DE EMBALAGENS. UTILIZAÇÃO DOS CRITÉRIOS PREVISTOS NO ART. 54 DA LEI Nº 11.196, DE 2005, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 11.774, DE 2008. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA A MENOR. CÁLCULO DA DIFERENÇA COM BASE NA DATA DE REGISTRO DA DI. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DO RECOLHIMENTO A MAIOR.

A compensação com outros tributos prevista no § 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, limita-se ao crédito resultante da aquisição de embalagens para revenda no mercado interno e não inclui o crédito decorrente da importação de embalagens.

No Regime Aduaneiro Especial de Importação de embalagens referidas na [alínea “b” do inciso II do caput do art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), deve ser seguido o critério estabelecido pelo art. 54 da Lei nº 11.196, de 2005, com a redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008, ou seja, a estimativa para o recolhimento da Cofins-Importação deve ser feita com base nas vendas efetuadas nos últimos três meses, isto é, deve ser refeita a cada mês, e o critério de exclusão do regime é o recolhimento a menor em patamar superior a 20% por quatro meses de apuração consecutivos ou seis alternados.

No âmbito deste Regime, deve o contribuinte, a cada mês, calcular o valor total da contribuição recolhida e o valor total da contribuição efetivamente devida neste mês. Caso haja recolhimento a menor, deverá a diferença ser recolhida, individualmente para cada DI, com acréscimo de juros de mora e multa calculados desde a data de registro da DI que teve recolhimento a menor, com a possibilidade de dedução dos valores excedentes relativos às DI posteriores que tiveram recolhimento a maior. No caso de recolhimento a maior, o valor excedente também poderá ser utilizado para ajuste no pagamento da contribuição no mês subsequente.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 51, II, “b”, incluído pela Lei nº 10.865, de 2004, e § 4º, incluído pela Lei nº 11.051, de 2004; Lei nº 11.196, de 2005, art. 52, **caput** e § 2º, com redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008; Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 6º e art. 17, § 3º; Lei nº

11.196, de 2005, arts. 52 e 54, com redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008; e IN SRF nº 604, de 2006, art. 5º, **caput** e § 4º.

Relatório

A interessada, acima identificada, dirige-se a esta Secretaria para formular consulta acerca da interpretação do art. 51, § 4º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, do art. 54 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, e do art. 5º, § 3º, da Instrução Normativa (IN) SRF nº 604, de 4 de janeiro de 2006, no que tange à formulação da estatística de vendas de embalagens, à possibilidade de compensar créditos decorrentes de importações de embalagens e ao recolhimento das diferenças no âmbito do Regime Especial de Importação de Embalagens.

2. Afirma que é empresa comercial importadora de produtos plásticos, notadamente as pré-formas classificadas no código 3923.30.00 Ex 01 da Tabela de Incidência do IPI – Tipi, e que as vende para empresas industriais onde são utilizadas no envasamento de água, refrigerante ou cerveja.

3. Aduz que é habilitado no Regime Aduaneiro Especial de Importação de embalagens referidas na alínea “b” do inciso II do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003.

4. Descreve que, no âmbito deste Regime, apura o percentual de vendas das embalagens tendo em vista a sua destinação, tomando em consideração as vendas do último trimestre-calendário, conforme prevê o art. 5º da IN SRF nº 604, de 2006. Menciona a alteração do art. 54 da Lei nº 11.196, de 2005, perpetrada pela Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, que consistiu em determinar o cálculo da estimativa da destinação das embalagens com base na venda dos últimos três meses e não mais com base no trimestre-calendário. Contudo relata que o art. 5º da IN SRF nº 604, de 2006, permaneceu com a redação anterior, estabelecendo o cálculo com base no trimestre-calendário.

5. Cita também que, enquanto a IN SRF nº 604, de 2006, prevê a exclusão do Regime com o estouro em dois trimestres consecutivos ou três alternados, o art. 54 da Lei nº 11.196, de 2005, prevê a exclusão com o estouro em quatro meses consecutivos ou seis alternados, denotando que o controle deve ser mensal.

6. Indaga se deve reger sua atuação na importação dos produtos pelo disposto na IN SRF nº 604, de 2006, a despeito de não estar adequada ao teor do art. 54 da Lei nº 11.196, de 2005.

7. Explica que importa embalagens PET pré-formas do código 3923.30.00 Ex 01 da Tipi, as quais são comercializadas para envasamento de água, refrigerante, produtos de limpeza, vinagres, vinhos, sucos e aguardentes, entre outros. Nessas importações, faz uso do Regime Especial previsto no art. 52 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, regulamentado pela IN SRF nº 604, de 2006. Justifica que, por conta da indefinição inicial quanto ao destino dos produtos, vale-se da sistemática do art. 5º da IN SRF nº 604, de 2006,

que estabelece a estimativa da destinação das embalagens com base nas vendas efetuadas no trimestre-calendário anterior.

8. Narra que tem, entre seus clientes, há os que se encontram submetidos ao Sistema de Controle de Produção de Bebidas (Sicobe), de modo que as vendas a esses clientes são sujeitas ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação com o redutor previsto no art. 2º-B do Decreto nº 5.062, de 30 de abril de 2004. Como os valores de contribuições pagos na importação são muito superiores aos pagos na saída das mercadorias para indústrias com o Sicobe, ocorre um grande acúmulo de créditos, que são passíveis de compensação, mas não de ressarcimento, nos termos do § 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003.

9. Relata não ter identificado no programa PER/DCOMP o campo específico para o registro dos créditos, já que o programa exige o CNPJ do fornecedor, que não há no caso de produtos importados. Relata também que, no preenchimento do Sped-Contribuições, aparece a informação “Tipo de crédito não passível de ressarcimento e/ou compensação”. Em face dessas dificuldades, entende que deve elaborar o “pedido de compensação” por meio físico.

10. Indaga se podem ser compensados com outros tributos os créditos decorrentes do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação quando da importação de embalagens pré-formas PET. Questiona também se, em face da impossibilidade de preenchimento do PER/DCOMP, poderá proceder à compensação por meio de formulário impresso. Pergunta ainda como deverá classificar os créditos no Sped-Contribuições e no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e como deverá preencher o campo CNPJ do PER/DCOMP.

11. Indaga também se o recolhimento das diferenças, no âmbito do regime especial, deverá ser efetuado trimestralmente. Explica que, num mesmo trimestre-calendário, a estatística pode variar diversas vezes, o que torna impraticável a identificação da DI em que houve o estouro. Questiona também sobre o código de receita que deverá utilizar e se é correto calcular juros e multa desde a data da primeira DI do trimestre.

12. Questiona ainda se pode apropriar como crédito a diferença recolhida. Neste caso, entende que deverá lançar o referido crédito na linha 16 do Dacon “16. Ajustes positivos de créditos” das fichas 06B e 16B. Já no Sped-Contribuições, o crédito deverá ser lançado no registro “M110-Ajustes do Crédito de PIS/Pasep Apurados” e “M510-Ajustes do Crédito de Cofins Apurados”. Pergunta se é correto o procedimento.

13. Expõe o entendimento de que, nas DI em que há estouro da estatística, pode haver a dedução do valor já pago de Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e de Cofins-Importação. Indaga se é correto o entendimento.

Fundamentos

14. O consultante traz à colação várias dúvidas. A primeira questão diz respeito a uma aparente antinomia existente entre o art. 54 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, com redação dada pela Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, e o art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 604, de 4 de janeiro de 2006.

15. Vejamos, então o que diz o art. 54 da Lei nº 11.196, de 2005, na redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008:

Art. 54. Se no registro da Declaração de Importação - DI a pessoa jurídica comercial importadora, habilitada ao regime de que trata o art. 52 desta Lei, desconhecer a destinação das embalagens, o recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação será realizado por estimativa **tendo por base as vendas dos últimos 3 (três) meses**. (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

§ 1º Ocorrendo recolhimento a menor da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, em função da destinação dada às embalagens após sua importação, a diferença, no período de apuração em que se verificar, será recolhida ao Tesouro Nacional com o acréscimo de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados desde a data do registro da Declaração de Importação - DI.

§ 2º Se, durante o período de 12 (doze) meses anteriores ao mês de importação, em função da estimativa, **por 4 (quatro) meses de apuração consecutivos ou 6 (seis) alternados**, ocorrer em cada mês recolhimento a menor da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação superior a 20% (vinte por cento) do valor devido, a pessoa jurídica comercial importadora será excluída do regime. (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008) [sem grifo no original]

16. Verifiquemos agora o teor do art. 5º da IN SRF nº 604, de 2006:

Art. 5º - A pessoa jurídica comercial importadora, habilitada ao regime, caso desconheça a destinação das embalagens na data de registro da declaração de importação, recolherá a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação por estimativa, **tendo por base os percentuais de vendas das embalagens importadas no último trimestre-calendário**.

§ 1º Os percentuais de que trata o **caput** serão calculados com base nas vendas efetuadas no trimestre-calendário anterior, mediante a divisão da quantidade de embalagens destinadas ao envasamento de água ou refrigerante pelo total de embalagens vendidas, tomando-se isoladamente cada um dos seguintes grupos de gramatura:

I - até 30g (trinta gramas);

II - acima de 30g (trinta gramas) e até 42g (quarenta e dois gramas); e

III - acima de 42g (quarenta e dois gramas).

§ 2º Na hipótese de início de atividade, a pessoa jurídica comercial deverá calcular a contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, até que se complete o trimestre-calendário para aferição das vendas, com base nos pedidos em carteira.

§ 3º Verificado o recolhimento a menor da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, em função da destinação dada às embalagens após sua importação, a diferença, no período de apuração em que se verificar, será recolhida com o acréscimo de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados desde a data do registro da declaração de importação.

§ 4º Se, durante o ano-calendário, em função da estimativa, **por 2 (dois) períodos de apuração consecutivos ou 3 (três) alternados**, ocorrer recolhimento a menor da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação superior a 20% (vinte por cento) do valor devido, a pessoa jurídica comercial importadora será excluída do regime.

§ 5º Os percentuais a serem aplicados, juntamente com a forma de cálculo das contribuições para cada importação, deverão estar demonstrados no campo "Informações Complementares" de cada declaração de importação.

§ 6º O disposto no **caput**, no que se refere ao despacho aduaneiro de importação, não dispensa o cumprimento das exigências legais e regulamentares no caso de mercadoria sujeita a controle de outros órgãos. (Incluído pela IN SRF nº 661, de 2006) [sem grifo no original]

17. Nota-se que, enquanto o **caput** do art. 5º da IN SRF nº 604, de 2006, estabelece o cálculo por estimativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no último trimestre-calendário (coerente com a redação originária do **caput** do art. 54 da Lei nº 11.196, de 2005), a redação atual do dispositivo, dada pela Lei nº 11.774, de 2008, dispõe que a base para o cálculo da estimativa é nos últimos três meses (que não necessariamente coincide com o trimestre-calendário).

18. Da mesma forma, enquanto a IN SRF nº 604, de 2006, estabelece que o recolhimento a menor em patamar superior a 20% por dois períodos de apuração consecutivos ou três alternados acarreta a exclusão do regime (também coerente com a redação originária do § 2º do art. 54 da Lei nº 11.196, de 2005), a redação atual do dispositivo, dada pela Lei nº 11.774, de 2008, dispõe que esse recolhimento deve ser por quatro meses de apuração consecutivos ou seis alternados.

19. Pois bem, há que, então, se solucionar a antinomia. É cediço na doutrina que as antinomias são solucionadas basicamente por três critérios: a hierarquia, a cronologia e a especialidade. No caso, temos uma norma veiculada por uma lei e uma norma veiculada por uma Instrução Normativa.

20. As Instruções Normativas são, à luz do art. 100 do CTN, consideradas normas complementares, na categoria “atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”. Sobre elas cabe transcrever voto do Ministro Celso de Mello no julgamento do Agravo Regimental na Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 365Agr/DF pelo Supremo Tribunal Federal (STF):

As Instruções Normativas, editadas por órgão competente da Administração Tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário, cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, **de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais ou decretos presidenciais**, de que devem constituir normas complementares. Estas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que **provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e medidas provisórias**, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e dependência.

(STF, Plenário, AGRADI365/DF, Min. Celso de Mello, nov/90)

[sem grifo no original]

21. Assim, de acordo com a decisão da Suprema Corte, as Instruções Normativas devem estrita observância aos limites impostos pelas leis e decretos, de modo que fica evidente a maior hierarquia da lei, ato normativo primário, em relação à Instrução Normativa, mero ato administrativo tratado no art. 100 do CTN como norma complementar.

22. Se não fosse resolvido pelo critério da hierarquia, certamente o seria pelo critério cronológico. É que a Lei nº 11.774 foi publicada em 17 de setembro de 2008, enquanto

a IN SRF nº 604 foi publicada em 4 de janeiro de 2006. Vale dizer, mesmo se tivessem mesma hierarquia, a norma posterior revogaria a norma anterior, no caso aquela veiculada pela Instrução Normativa.

23. Em conclusão, a estimativa deve ser feita com base nos últimos três meses, ou seja, deve ser refeita a cada mês, e o critério de exclusão do regime é o recolhimento a menor em patamar superior a 20% por quatro meses de apuração consecutivos ou seis alternados.

24. Pois bem, há que se analisar agora a aplicabilidade do § 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 dezembro de 2003 (possibilidade de compensação com outros tributos ao final do trimestre-calendário) ao crédito proveniente da importação de embalagens. Transcreve-se o dispositivo:

Art. 51. As receitas decorrentes da venda e da produção sob encomenda de embalagens pelas pessoas jurídicas industriais ou comerciais e pelos importadores destinadas ao envasamento dos produtos classificados nas posições 22.01, 22.02 e 22.03 da Tipi, ficam sujeitas ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fixadas por unidade de produto, respectivamente, em: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - lata de alumínio, classificada no código 7612.90.19 da TIPI e lata de aço, classificada no código 7310.21.10 da TIPI, por litro de capacidade nominal de envasamento:

a) para água e refrigerantes classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI, R\$ 0,0170 (dezessete milésimos do real) e R\$ 0,0784 (setecentos e oitenta e quatro décimos de milésimo do real); e (Redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

b) para bebidas classificadas no código 2203 da TIPI, R\$ 0,0294 (duzentos e noventa e quatro décimos de milésimo do real) e R\$ 0,1360 (cento e trinta e seis milésimos do real);

II - embalagens para água e refrigerantes classificados nos códigos 22.01 e 22.02 da TIPI: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) classificadas no código TIPI 3923.30.00: R\$ 0,0170 (dezessete milésimos do real) e R\$ 0,0784 (setecentos e oitenta e quatro décimos de milésimo do real), por litro de capacidade nominal de envasamento da embalagem final; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Decreto nº 5.162, de 2004)

b) pré-formas classificadas no Ex 01 do código de que trata a alínea a deste inciso, com faixa de gramatura: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

1 - até 30g (trinta grammas): R\$ 0,0102 (cento e dois décimos de milésimo do real) e R\$ 0,0470 (quarenta e sete milésimos do real); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

2 - acima de 30g (trinta grammas) até 42g (quarenta e dois grammas): R\$ 0,0255 (duzentos e cinquenta e cinco décimos de milésimo do real) e R\$ 0,1176 (um mil e cento e setenta e seis décimos de milésimo do real); e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

3 - acima de 42g (quarenta e dois grammas): R\$ 0,0425 (quatrocentos e vinte e cinco décimos de milésimo do real) e R\$ 0,1960 (cento e noventa e seis milésimos do real); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - embalagens de vidro não retornáveis classificadas no código 7010.90.21 da TIPI, para refrigerantes ou cervejas: R\$ 0,0294 (duzentos e noventa e quatro décimos de milésimo do real) e R\$ 0,1360 (cento e trinta e seis milésimos do real), por litro de capacidade nominal de envasamento da embalagem final; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

IV - embalagens de vidro retornáveis, classificadas no código 7010.90.21 da TIPI, para refrigerantes ou cervejas: R\$ 0,294 (duzentos e noventa e quatro milésimos do real) e R\$

1,36 (um real e trinta e seis centavos), por litro de capacidade nominal de envasamento da embalagem final. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 1º. A pessoa jurídica produtora por encomenda das embalagens referidas neste artigo será responsável solidária com a encomendante no pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS estabelecidas neste artigo. (Transformado em § 1º pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 2º As receitas decorrentes da venda a pessoas jurídicas comerciais das embalagens referidas neste artigo ficam sujeitas ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma aqui disciplinada, independentemente da destinação das embalagens. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 3º **A pessoa jurídica comercial que adquirir para revenda** as embalagens referidas no § 2º deste artigo poderá se creditar dos valores das contribuições estabelecidas neste artigo referentes às embalagens que adquirir, no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 4º Na hipótese de **a pessoa jurídica comercial** não conseguir utilizar o crédito referido no § 3º deste artigo **até o final de cada trimestre do ano civil, poderá compensá-lo com débitos próprios, vencidos ou vincendos**, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) [sem grifo no original]

25. Não há dúvida que o art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, diz respeito apenas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita, não abrangendo a tributação sobre a importação. O fato de ser aplicável às pessoas jurídicas industriais ou comerciais e aos importadores significa apenas que tal dispositivo se aplica à receita de vendas do produto importado. Nada diz o artigo sobre a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, que incidem na importação de bens e serviços. Assim, a compensação com outros tributos autorizada pelo § 4º do art. 51 refere-se à pessoa jurídica comercial que não conseguiu utilizar o crédito referido no § 3º, ou seja, **o crédito resultante da aquisição de embalagens para revenda**, o que não corresponde ao crédito oriundo da importação de embalagens.

26. Registre-se ainda que a própria Lei nº 10.833, de 2003, é anterior à Lei nº 10.865, de 2004, que instituiu a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, o que explica a ausência de referência na Lei nº 10.833, de 2003, ao crédito decorrente de importação. Além disso, a Lei nº 10.865, de 2004, não faz nenhuma menção ao aproveitamento dos créditos por compensação quando faz referência à incidência das contribuições na importação e quando autoriza o desconto de créditos decorrentes de importações. De fato, os créditos decorrentes do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação devem ser utilizados para descontar a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, incidentes nas operações no mercado interno. Transcreve-se os dispositivos da Lei nº 10.865, de 2004, que tratam da matéria:

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.

(...)

§ 6º **A importação de embalagens para refrigerante e cerveja**, referidas no art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e de embalagem para água **fica sujeita à incidência do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, fixada por unidade de produto, às alíquotas previstas naquele artigo**, com a alteração inserida pelo art. 21 desta Lei.

§ 6º-A A importação das embalagens referidas no art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, fica sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep – Importação e da Cofins – Importação nos termos do § 6º deste artigo, quando realizada por pessoa jurídica comercial, independentemente da destinação das embalagens. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

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 nº 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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I - dos §§ 1º a 3º, **5º a 7º e 10 do art. 8º** desta Lei, quando destinados à revenda; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 3º **Nas hipóteses dos §§ 6º e 7º do art. 8º** desta Lei, os créditos serão determinados com base nas alíquotas específicas referidas nos arts. 51 e 52 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. [sem grifo no original]

27. A questão que ainda se coloca é, já que não é possível usar os créditos provenientes da importação para compensação com outros tributos, como se poderia evitar o acúmulo de créditos pela pessoa jurídica comercial importadora? A resposta foi dada pelo legislador por meio do Regime Aduaneiro Especial de Importação de embalagens referidas na [alínea “b” do inciso II do caput do art. 51 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), que permite a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação com base em estimativa quanto à destinação das embalagens, se para água e refrigerante com alíquotas **ad rem**; se para outros produtos com alíquotas **ad valorem**. Transcreve-se o dispositivo:

Art. 52. Fica instituído Regime Aduaneiro Especial de Importação de embalagens referidas na alínea b do inciso II do **caput** do art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que permite a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação utilizando-se as alíquotas previstas:

I - na alínea b do inciso II do **caput** do art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003,, no caso de importação de embalagens destinadas ao envasamento de água e refrigerante;

II - nos incisos I e II do **caput** do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no caso de importação de embalagens destinadas ao envasamento de outros produtos.

Parágrafo único. O Poder Executivo disciplinará, em regulamento, as condições necessárias para a habilitação ao regime de que trata o **caput** deste artigo.

28. Pois bem, veja-se que a negativa à compensação com outros tributos dos créditos decorrentes da importação traz como consectário a impossibilidade de utilização de formulário papel para realizar a compensação. Vale dizer, não há previsão no programa PER/DCOMP para essa compensação justamente porque ela não é autorizada pela legislação.

Está prejudicado, portanto, o questionamento acerca da utilização de formulário papel para a compensação.

29. Por sua vez, o recolhimento das diferenças de contribuições devidas em face do pagamento por estimativa no âmbito do Regime Aduaneiro Especial de Importação de embalagens referidas na [alínea “b” do inciso II do caput do art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), é explicitado pelo § 1º do art. 54 da Lei nº 11.196, de 2005. Não é demais transcrever novamente o texto legal:

Art. 54. Se no registro da Declaração de Importação - DI a pessoa jurídica comercial importadora, habilitada ao regime de que trata o art. 52 desta Lei, desconhecer a destinação das embalagens, o recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação será realizado por estimativa **tendo por base as vendas dos últimos 3 (três) meses**. (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

§ 1º Ocorrendo recolhimento a menor da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, em função da destinação dada às embalagens após sua importação, a diferença, no período de apuração em que se verificar, será recolhida ao Tesouro Nacional **com o acréscimo de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados desde a data do registro da Declaração de Importação - DI.** [sem grifo no original]

30. Pois bem, **enquanto o caput do art. 54 determina a realização da estimativa com base nas vendas dos últimos três meses, seu § 1º determina que o ajuste deve ser feito a cada mês**. Isso significa que, ao final de cada mês, deve o contribuinte calcular o valor das contribuições recolhidas e o valor das contribuições efetivamente devidas neste mês. Caso tenha havido recolhimento a menor, deverá a diferença ser recolhida, individualmente para cada DI, com acréscimo de juros de mora e multa calculados desde a data de registro da DI que teve recolhimento a menor. É evidente que as DI com recolhimento a maior podem ser compensadas com as DI posteriores que tiverem recolhimento a menor. O código de receita em que deverá ser feito o recolhimento da diferença é 5602 “PIS – IMPORTAÇÃO” para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e 5629 “COFINS - IMPORTAÇÃO” para a Cofins-Importação.

31. Caso tenha havido, no final de algum mês, recolhimento a maior, o valor excedente também poderá ser utilizado para ajuste no pagamento das contribuições no mês subsequente (quando se realizará o ajuste novamente).

32. Por fim, no que tange aos registros a serem levados os créditos no EFD-Contribuições, sugere-se que o contribuinte realize a consulta ao “Fale Conosco” do Sped – Sistema Público de Escrituração Digital no endereço eletrônico <http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/1621>.

33. A título informativo, cabe ressaltar que o Regime Aduaneiro Especial de Importação de embalagens referidas na alínea “b” do inciso II do **caput** do art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, foi revogado pelo inciso I do art. 8º da Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015.

Conclusão

34. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que a compensação com outros tributos prevista no § 4º do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, limita-se ao crédito resultante da aquisição de embalagens para revenda no mercado interno e não inclui o crédito decorrente da importação de embalagens.

35. No Regime Aduaneiro Especial de Importação de embalagens referidas na [alínea “b” do inciso II do caput do art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), deve ser obedecido o critério estabelecido pelo art. 54 da Lei nº 11.196, de 2005, com a redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008, ou seja, a estimativa para o recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação deve ser feita com base nas vendas efetuadas nos últimos três meses, isto é, deve ser refeita a cada mês, e o critério de exclusão do regime é o recolhimento a menor em patamar superior a 20% por quatro meses de apuração consecutivos ou seis alternados.

36. No âmbito deste Regime, deve o contribuinte, a cada mês, calcular o valor total das contribuições recolhidas e os valor total das contribuições efetivamente devidas neste mês. Caso haja recolhimento a menor, deverá a diferença ser recolhida, individualmente para cada DI, com acréscimo de juros de mora e multa calculados desde a data de registro da DI que teve recolhimento a menor, com a possibilidade de dedução dos valores excedentes relativos às DI posteriores que tiveram recolhimento a maior. No caso de recolhimento a maior, o valor excedente também poderá ser utilizado para ajuste no pagamento das contribuições no mês subsequente.

Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Produção e o Comércio Exterior (Cotex).

Assinado digitalmente
JOSÉ FERNANDO HUNING
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit - 9ª RF - Substituto

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB

Coordenador-Geral da Cosit