



Solução de Consulta nº 681 - Cosit

Data 28 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ALÍQUOTA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO NO REGIME ADUANEIRO ESPECIAL PARA IMPORTAÇÃO DE PRÉ-FORMAS. MESMA ALÍQUOTA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP ESTABELECIDO NO DECRETO Nº 5.062, DE 2004.

A alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação a ser aplicada na importação de embalagens PET pré-forma com gramatura acima de 42g, para água e refrigerante e no âmbito do Regime Aduaneiro Especial de Importação de embalagens referidas na alínea “b” do inciso II do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, é a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep estabelecida no item 3 da alínea “b” do inciso II do art. 2º do Decreto nº 5.062, de 2004, na redação dada pelo Decreto nº 6.073, de 2007.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 51, II, “b”, 3, incluído pela Lei nº 10.865, de 2004, e art. 53, com redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008; Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 6º; Lei nº 11.196, de 2005, art. 52, I; Decreto nº 5.062, de 2004, art. 2º, II, “b”, 3, com redação dada pelo Decreto nº 6.073, de 2007; IN SRF nº 604, de 2006, art. 2º, art. 4º, I, “c”.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ALÍQUOTA DA COFINS-IMPORTAÇÃO NO REGIME ADUANEIRO ESPECIAL PARA IMPORTAÇÃO DE PRÉ-FORMAS. MESMA ALÍQUOTA DA COFINS ESTABELECIDO NO DECRETO Nº 5.062, DE 2004.

A alíquota da Cofins-Importação a ser aplicada na importação de embalagens PET pré-forma com gramatura acima de 42g, para água e refrigerante e no âmbito do Regime Aduaneiro Especial de Importação de embalagens referidas na alínea “b” do inciso II do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, é a alíquota da Cofins estabelecida no item 3 da alínea “b” do inciso II do art. 2º do Decreto nº 5.062, de 2004, na redação dada pelo Decreto nº 6.073, de 2007.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 51, II, “b”, 3, incluído pela Lei nº 10.865, de 2004, e art. 53, com redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008; Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 6º; Lei nº 11.196, de 2005, art. 52, I; Decreto nº 5.062, de 2004, art. 2º, II, “b”, 3, com redação dada pelo Decreto nº 6.073, de 2007; IN SRF nº 604, de 2006, art. 2º, art. 4º, I, “c”.

Relatório

O interessado acima identificado vem formular consulta a esta Secretaria sobre a interpretação do item 3 da alínea “b” do inciso II do art. 2º do Decreto nº 5.062, de 30 de abril de 2004, na redação dada pelo Decreto nº 6.073, de 3 de abril de 2007, e da alínea “c” do inciso I do art. 4º da Instrução Normativa (IN) SRF nº 604, de 4 de janeiro de 2006, no que tange às alíquotas por unidade de produto da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação a serem aplicadas na importação de embalagens PET pré-forma, destinadas ao envasamento de água e refrigerante, sob o Regime Aduaneiro Especial de Importação de embalagens referidas na alínea “b” do inciso II do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003.

2. Afirma que importa e comercializa produtos plásticos, em especial, pré-formas de garrafas PET classificadas no código 4923.30.00 Ex 01 da Tabela de Incidência do IPI – Tipi, destinadas ao envase de água e refrigerante.

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 29 de dezembro de 2003, nos termos da IN SRF nº 604, de 2006.

4. Relata que a IN SRF nº 604, de 2006, fixa em seu texto as alíquotas que devem ser aplicadas no desembaraço aduaneiro por unidade e por gramatura do produto.

5. Expõe que a IN SRF nº 604, de 2006, no inciso I do art. 4º, ao fixar as alíquotas **ad rem** para as embalagens pré-forma, remete expressamente ao Decreto nº 5.062, de 2004. Explica que essas alíquotas coincidem com as do Decreto nº 5.062, de 2004, quando da publicação da IN. Contudo, com a alteração do Decreto nº 5.062, de 2004, pelo Decreto nº 6.073, de 2007, teria restado defasada a alíquota **ad rem** para as embalagens pré-forma da faixa

de gramatura acima de 42g, uma vez que não teria havido a atualização da IN SRF nº 604, de 2006, quando da publicação do Decreto nº 6.073, de 2007.

6. Defende a hierarquia inferior das Instruções Normativas em relação aos Decretos. As Instruções Normativas deveriam apenas regulamentar os Decretos, não podendo modificar as leis, decretos e regulamentos.

7. Entende que, mesmo que não tenha sido promovida a atualização da IN SRF nº 604, de 2006, deve ser aplicada a alíquota prevista no Decreto nº 6.073, de 2007, uma vez que uma Instrução Normativa não pode derrogar um Decreto, por se tratar de instrumento normativo de hierarquia inferior, conforme dispõe o art. 59 da Constituição Federal.

8. Por fim indaga se está correto esse entendimento, de modo que possa aplicar as alíquotas previstas no Decreto nº 6.073, de 2007, para as embalagens PET pré-forma do código 3923.30.00 Ex 01 da Tipi, com gramatura acima de 42g.

Fundamentos

9. A questão básica cinge-se a uma aparente antinomia existente entre o item 3 da alínea “b” do inciso II do art. 2º do Decreto nº 5.062, de 30 de abril de 2004, na redação dada pelo Decreto nº 6.073, de 3 de abril de 2007, e a alínea “c” do inciso I do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 604, de 4 de janeiro de 2006.

10. Vejamos, então o que diz o art. 1º, II, e o art. 2º, II, “b”, do Decreto nº 5.062, de 2004, na redação dada pelo Decreto nº 6.073, de 2007, e pelo Decreto nº 7.455, de 25 de março de 2011:

Art. 1º Fica fixado em 0,45 (quarenta e cinco centésimos) o coeficiente de redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, previstas no art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, incidentes na comercialização no mercado interno e na importação de embalagens para bebidas. (Redação dada pelo Decreto nº 7.455, de 2011).

Parágrafo único. Excetua-se do disposto no **caput** deste artigo o coeficiente de redução das alíquotas: (Redação dada pelo Decreto nº 7.455, de 2011).

I - da lata de alumínio, classificada no código 7612.90.19 da TIPI e lata de aço, classificada no código 7310.21.10 da TIPI, para os refrigerantes classificados no código 22.02 da TIPI, que fica fixado em 0,326 (trezentos e vinte e seis milésimos); e (Incluído pelo Decreto nº 7.455, de 2011).

II - das pré-formas classificadas no código 3923.30.00 Ex 01 da TIPI, com faixa de gramatura acima de 42g, referidas no item 3 da alínea “b” do inciso II do caput do art. 51, que fica fixado em 0,56 (cinquenta e seis centésimos). (Incluído pelo Decreto nº 7.455, de 2011).

Art. 2º As alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, com a utilização do coeficiente determinados no art. 1º, no caso:

I - de lata de alumínio, classificada no código 7612.90.19 da TIPI e lata de aço, classificada no código 7310.21.10 da TIPI, ficam reduzidas, respectivamente, para:

a) R\$ 0,0114 (cento e quatorze décimos de milésimo de real) e R\$ 0,0529 (quinhentos e vinte e nove décimos de milésimo de real), por litro de capacidade nominal de envasamento de refrigerantes classificados nos códigos 22.02 da TIPI; e (Redação dada pelo Decreto nº 7.455, de 2011).

b) R\$ 0,0162 (cento e sessenta e dois décimos de milésimo de real) e R\$ 0,0748 (setecentos e quarenta e oito décimos de milésimo de real), por litro de capacidade nominal de envasamento de cervejas classificadas no código 2203 da TIPI;

II - de embalagens destinadas ao envasamento de água, refrigerantes e cerveja, quando se tratar:

a) de garrafas e garrafões classificados no código 3923.30.00 da TIPI, ficam reduzidas, respectivamente, para R\$ 0,0094 (noventa e quatro décimos de milésimo de real) e R\$ 0,0431 (quatrocentos e trinta e um décimos de milésimo de real) por litro de capacidade nominal de envasamento;

b) de pré-formas classificadas no código 3923.30.00 Ex 01 da TIPI, ficam reduzidas, respectivamente, para:

1. R\$ 0,0056 (cinquenta e seis décimos de milésimo de real) e R\$ 0,0259 (duzentos e cinquenta e nove décimos de milésimo de real), para faixa de gramatura de até 30g;

2. R\$ 0,014 (quatorze milésimos de real) e R\$ 0,0647 (seiscentos e quarenta e sete décimos de milésimo de real), para faixa de gramatura acima de 30 até 42g;

3. **R\$ 0,0187 (cento e oitenta e sete décimos de milésimo de real) e R\$ 0,0862 (oitocentos e sessenta e dois décimos de milésimo de real), para faixa de gramatura acima de 42g;** (Redação dada pelo Decreto nº 6.073, de 2007)

III - de embalagens de vidro não retornáveis classificadas no código 7010.90.21 da TIPI ficam reduzidas, respectivamente, para R\$ 0,0162 (cento e sessenta e dois décimos de milésimo de real) e R\$ 0,0748 (setecentos e quarenta e oito décimos de milésimo de real), por litro de capacidade nominal de envasamento de refrigerantes ou cervejas; e

IV - de embalagens de vidro retornáveis classificadas no código 7010.90.21 da TIPI ficam reduzidas, respectivamente, para R\$ 0,1617 (um mil e seiscentos e dezessete décimos de milésimo de real) e R\$ 0,748 (setecentos e quarenta e oito milésimos de real), por litro de capacidade nominal de envasamento de refrigerantes ou cervejas. [sem grifo no original]

11. Vê-se, pois, que o Decreto nº 6.073, de 2007, aumentou o coeficiente de redução para as embalagens PET pré-forma do código 3923.30.00 Ex 01 da Tipi com gramatura acima de 42g de 0,45 (coeficiente de redução comum para todas as embalagens) para 0,56, o que resultou nas alíquotas **ad rem** de R\$ 0,0187 (cento e oitenta e sete décimos de milésimo de real) e de R\$ 0,0862 (oitocentos e sessenta e dois décimos de milésimo de real), respectivamente, para a Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins. Observe-se que o Decreto nº 7.455, de 25 de 2011, mantém o coeficiente de redução para estas embalagens (0,56), alterando apenas o coeficiente para embalagens de lata de alumínio, que não é objeto de questionamento.

12. Vejamos agora o que diz o art. 4º, I, “c”, da IN SRF nº 604, de 2006, relativamente às contribuições devidas quando da importação das embalagens por pessoa jurídica habilitada ao Regime Aduaneiro Especial de Importação de embalagens referidas na alínea “b” do inciso II do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 4º - A pessoa jurídica habilitada ao regime apurará a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação incidentes sobre embalagens tipo pré-formas, classificadas no código 3923.30.00 Ex 01 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto n.º 4.542, de 26 de dezembro de 2002, utilizando as alíquotas:

I - previstas na alínea "b" do inciso II do art. 2º do Decreto nº 5.062, de 30 de abril de 2004, no caso de embalagens destinadas ao envasamento de água e refrigerante:

a) R\$ 0,0056 (cinquenta e seis décimos de milésimo de real) e R\$ 0,0259 (duzentos e cinquenta e nove décimos de milésimo de real), por unidade com faixa de gramatura de até 30g;

b) R\$ 0,014 (quatorze milésimos de real) e R\$ 0,0647 (seiscentos e quarenta e sete décimos de milésimo de real), por unidade com faixa de gramatura acima de 30 até 42g;

c) **R\$ 0,0234 (duzentos e trinta e quatro décimos de milésimo de real) e R\$ 0,1078 (um mil e setenta e oito décimos de milésimo de real), por unidade com faixa de gramatura acima de 42g; ou**

II - de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, no caso de embalagens destinadas ao envasamento de outros produtos.

§ 1º As alíquotas de que trata o inciso I devem ser aplicadas sobre a quantidade de embalagens de cada grupo de gramatura.

§ 2º Na hipótese de recolhimento por estimativa de que trata o art. 5º, a quantidade referida no § 1º deste artigo será obtida mediante a aplicação do percentual calculado para cada grupo de gramatura, na forma do § 1º do art. 5º, sobre a quantidade total de embalagens importadas do respectivo grupo.

§ 3º A pessoa jurídica industrial será responsável solidária com a pessoa jurídica comercial importadora em relação ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. [sem grifo no original]

13. Nota-se que as alíquotas **ad rem** para as embalagens PET pré-forma do código 3923.30.00 Ex 01 da Tipi com gramatura acima de 42g são diferentes das alíquotas estabelecidas pelo Decreto nº 6.073, de 2007. Essas alíquotas são calculadas para um coeficiente de redução de 0,45, ou seja, para o coeficiente anterior ao aumento do coeficiente de redução efetuado pelo Decreto em questão.

14. Verificada a inconsistência, cabe, então, pesquisar o que a lei em sentido estrito diz a respeito das alíquotas **ad rem** das embalagens para bebidas.

15. Pois bem, a determinação para a utilização de alíquotas **ad rem** para as embalagens de bebidas advém do art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, cuja redação à época da formulação da presente consulta era a seguinte:

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 (dezesete 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 gramas): 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 gramas) até 42g (quarenta e duas gramas): 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 duas gramas): 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]

16. Como se vê, o art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, determinava a utilização de alíquotas **ad rem** no cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre 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. No caso das embalagens PET pré-forma do código 3923.30.00 Ex 01 da Tipi com gramatura acima de 42g, as alíquotas **ad rem** estabelecidas pela lei são R\$ 0,0425 (quatrocentos e vinte e cinco décimos de milésimo do

real) para a Contribuição para o PIS/Pasep e R\$ 0,1960 (cento e noventa e seis milésimos do real) para a Cofins.

17. A par do estabelecimento da tributação por alíquotas **ad rem**, a Lei nº 10.833, de 2003, em seu art. 53, autorizava o Poder Executivo a fixar coeficientes de redução para as alíquotas previstas no art. 51:

Art. 53. Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas no art. 51 desta Lei, os quais poderão ser alterados, a qualquer tempo, para mais ou para menos, em relação aos produtos, sua utilização ou sua destinação a pessoa jurídica enquadrada no regime especial instituído pelo art. 58-J desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) [sem grifo no original]

18. E foi com base nesta autorização legislativa que primeiramente foi emitido o Decreto nº 5.062, de 2004, que estabeleceu o coeficiente de redução das alíquotas em 0,45, e, posteriormente, o Decreto nº 6.073, de 2007, que fixou especificamente para as embalagens PET pré-forma do código 3923.30.00 Ex 01 da Tipi com gramatura acima de 42g o coeficiente de redução de 0,56.

19. Pois bem, até agora se tratou da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a **receita** de venda das embalagens. No entanto, a IN SRF nº 604, de 2006, tratou do Regime Aduaneiro Especial de Importação de embalagens referidas na alínea “b” do inciso II do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003. E o art. 4º da IN tratou especificamente das alíquotas **ad rem** da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação aplicáveis às pessoas jurídicas habilitadas ao Regime.

20. Vejamos, então, como a aplicação das alíquotas **ad rem** da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação nas importações das embalagens PET pré-forma do código 3923.30.00 Ex 01 da Tipi com gramatura acima de 42g é disciplinada pela legislação. Assim diz o § 6º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

§ 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.

21. Determina o dispositivo que a importação de embalagens para água, refrigerante e cerveja está sujeita à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação às alíquotas referidas no art. 51, isto é, às alíquotas **ad rem** previstas para a receita de vendas de embalagem no mercado interno. Registre-se que o mencionado art. 21, constante do final do dispositivo, refere-se às alterações promovidas no art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, pela Lei nº 10.865, de 2004, não tendo relevância para esta análise.

22. Contudo, o caso é mais complicado. É que o art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, traz as alíquotas sem a aplicação do coeficiente de redução do art. 53. Haveria uma tributação das embalagens na importação maior do que a do mercado interno? Entende-se que não. Quando o § 6º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, determina que as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação são aquelas do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, ele está simplesmente admitindo que a importação é tributada da

mesma forma que o mercado interno, ou seja, incluído o coeficiente de redução do art. 53. Entendimento diverso conduziria a um tratamento díspar entre mercado interno e importação. No caso, as alíquotas do art. 51 são apenas tetos para a tributação, que vai ocorrer em um patamar muito abaixo com a aplicação dos coeficientes de redução.

23. Com relação ao art. 4º da IN SRF nº 604, de 2006, verifica-se que ele se refere às alíquotas **ad rem** da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação utilizadas na importação das embalagens por pessoa jurídica habilitada ao Regime Aduaneiro Especial de Importação de embalagens referidas na alínea “b” do inciso II do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003.

24. Importante notar que este Regime Aduaneiro Especial foi criado pelo art. 52 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, a fim de minimizar o acúmulo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelos importadores de embalagens PET pré-forma do código 3923.30.00 Ex 01 da Tipi, destinadas ao envasamento de água e refrigerante. Transcreve-se:

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.

25. Observe-se que, conforme o dispositivo, as alíquotas **ad rem** mencionadas no inciso I do art. 52 da Lei nº 11.196, de 2005, são também as alíquotas do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, sem os coeficientes de redução. Do mesmo modo que no caso do § 6º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, entendemos que o coeficiente de redução deve ser também utilizado na determinação das alíquotas aplicáveis. Isso é confirmado pelo próprio art. 4º da IN SRF nº 604, de 2006, que traz as alíquotas já com o coeficiente de redução aplicado.

26. Aí chegamos ao cerne da questão. É que, conforme o até discorrido, o art. 4º, I, “c”, da IN SRF nº 604, de 2006, que descreve as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação aplicáveis na importação de embalagens PET pré-forma do código 3923.30.00 Ex 01 da Tipi com gramatura acima de 42g deveria, de fato, apresentar os mesmos valores mencionados no art. 2º, II, “b”, do Decreto nº 5.062, de 2004, que descreve as alíquotas **ad rem** aplicadas na venda das mesmas embalagens no mercado interno. Temos, portanto, uma aparente antinomia entre as duas normas.

27. 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 um Decreto e uma norma veiculada por uma Instrução Normativa.

28. 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 nexos de acessoriedade e dependência.

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

[sem grifo no original]

29. 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 do Decreto, que exprime um ato do chefe do Poder Executivo, em relação à Instrução Normativa, mero ato administrativo tratado no art. 100 do CTN como norma complementar. O próprio princípio da hierarquia traz como consequência a obediência ao ato expedido pela autoridade de maior hierarquia.

30. Além disso, deve-se também atentar que o inciso I do art. 52 da Lei nº 11.196, de 2005, determina que as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação aplicáveis na importação no âmbito do Regime Aduaneiro Especial são as do mercado interno, ou seja, são aquelas estabelecidas pelo Decreto nº 5.062, de 2004. Daí se concluir que cabe a aplicação das alíquotas do Decreto, que, de acordo com o dispositivo legal supra mencionado, deveriam também estar na Instrução Normativa.

31. Por fim, ressalte-se 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. Por sua vez, os arts. 51 e 53 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, foram revogados pela alínea “b” do inciso III do art. 169 da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015.

Conclusão

32. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao interessado que as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação que deveriam ser aplicadas na importação de embalagens PET pré-forma com gramatura acima de 42g, para água e refrigerante, no âmbito do Regime Aduaneiro Especial de Importação de embalagens referidas na alínea “b” do inciso II do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, eram as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecidas no item 3 da alínea “b” do inciso II do art. 2º do Decreto nº 5.062, de 2004, na redação dada pelo Decreto nº 6.073, de 2007.

Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias, Normas gerais, Sistematização e Disseminação – Copen.

JOSÉ FERNANDO HUNING
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe Substituto da SRRF09/Divisão de Tributação – Disit

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. 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 ao consulente.

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