



---

**Solução de Consulta nº 86 - Cosit**

**Data** 13 de julho de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

REGIME DE IMPORTAÇÃO DE EMBALAGENS. POSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DESTINAÇÃO POR QUALQUER MEIO IDÔNEO.

A pessoa jurídica comercial importadora das embalagens PET tipo pré-formas habilitada ao Regime Aduaneiro Especial de Importação das embalagens referidas na alínea “b” do inciso II do **caput** do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, deve manter em seus arquivos demonstrativo de vendas de embalagens PET pré-forma em que haja a informação dos destinatários das vendas, dos valores das notas fiscais de venda e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, calculada separadamente em cada Declaração de Importação conforme a destinação das embalagens. A comprovação de tratar-se ou não de destinação das embalagens ao envase de água ou refrigerante poderá ser feita por quaisquer meios idôneos, tais como declaração do comprador, apresentação de contrato social ou consulta, no sítio da RFB na Internet, às pessoas jurídicas optantes pelo Refri.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 51, II, “b”, e art. 58-O, com redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008, Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, §§ 6º e 6º-A, incluído pela Lei nº 11.051, de 2004; Lei nº 11.196, de 2005, arts. 52 a 54, com redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008; e IN SRF nº 604, de 2006, arts. 4º e 7º.

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

REGIME DE IMPORTAÇÃO DE EMBALAGENS. POSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DESTINAÇÃO POR QUALQUER MEIO IDÔNEO.

A pessoa jurídica comercial importadora das embalagens PET tipo pré-formas habilitada ao Regime Aduaneiro Especial de Importação das embalagens referidas na alínea “b” do inciso II do **caput** do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, deve manter em seus arquivos demonstrativo de vendas de embalagens PET pré-forma em que haja a informação dos

destinatários das vendas, dos valores das notas fiscais de venda e da Cofins-Importação, calculada separadamente em cada Declaração de Importação conforme a destinação das embalagens. A comprovação de tratar-se ou não de destinação das embalagens ao envase de água ou refrigerante poderá ser feita por quaisquer meios idôneos, tais como declaração do comprador, apresentação de contrato social ou consulta, no sítio da RFB na Internet, às pessoas jurídicas optantes pelo Refri.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 51, II, “b”, e art. 58-O, com redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008, Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, §§ 6º e 6º-A, incluído pela Lei nº 11.051, de 2004; Lei nº 11.196, de 2005, arts. 52 a 54, com redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008; e IN SRF nº 604, de 2006, arts. 4º e 7º.

## Relatório

O interessado, acima identificado, vem formular consulta a esta Secretaria sobre a interpretação do art. 52 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, no que tange ao procedimento de comprovação da destinação das embalagens PET pré-forma por ele importadas, para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação por pessoa jurídica comercial importadora dessas embalagens.

2. Afirma que se dedica ao comércio de embalagens e que é habilitada ao Regime Aduaneiro Especial de Importação de Embalagens estabelecido pelo art. 52 da Lei nº 11.196, de 2005.
3. Esclarece que não tem nenhuma operação industrial e que somente importa e revende no mercado interno a matéria-prima em formato de pré-forma para a consequente industrialização das embalagens. Explica também que fornece as pré-formas para o envasamento de outros produtos que não água e refrigerante.
4. Relata que as alíquotas básicas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação previstas no **caput** do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, são afastadas no caso da importação das embalagens do art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.
5. Explica que o art. 52 da Lei nº 11.196, de 2005, instituiu o Regime Aduaneiro Especial de Importação de Embalagens, que determinou que as embalagens pré-forma destinadas ao envasamento de água e refrigerante seriam tributadas por alíquotas por unidade, enquanto as destinadas a outros produtos seriam tributadas com base na regra geral do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004.
6. Relata a ausência de regulamentação quanto à comprovação da não utilização das embalagens importadas para o envasamento de água ou refrigerante. Afirma que tem colhido declaração escrita das empresas compradoras em que estas afirmam que não

utilizarão as pré-formas no envasamento de água ou refrigerante. Questiona sobre a suficiência jurídica do colhimento da declaração.

7. Entende que, verificada qualquer infração às normas tributárias, deverá a Administração aplicar o instituto da Denúncia Espontânea, preconizado no art. 138 do CTN, uma vez que a consulta foi de iniciativa do próprio sujeito passivo.

8. Por fim indaga sobre os procedimentos que dão respaldo documental para a incidência da norma do inciso II do art. 52 da Lei nº 11.196, de 2005. Na ausência de disposição formal e específica sobre o tema, questiona sobre a suficiência jurídica do colhimento de declaração particular entre as partes envolvidas na operação comercial.

## Fundamentos

9. Nos termos do art. 51 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, os esboços de embalagem tipo PET, denominados “pré-formas”, são tributados por alíquota **ad rem** (por unidade de produto). O mesmo art. 51, em seu § 2º, determina que o recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita de venda das embalagens deve ser feito por unidade de produto, independentemente da destinação das embalagens:

**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: [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#)

(...)

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 dois 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 dois 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); [\(Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

(...)

§ 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]

10. No caso da importação das embalagens PET tipo pré-formas, determina o § 6º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação serão cobradas pelo mesmo critério da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes nas vendas mercado interno e estabelecidas no art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003. Também afirma o § 6º-A do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, incluído pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, que a tributação será feita nos termos do § 6º independentemente da destinação das embalagens:

**Art. 8º.....**

§ 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)

11. Pois bem, essa é a forma padrão de tributar as embalagens tipo pré-formas, ou seja, por unidade de produto independentemente de as embalagens destinarem-se ou não ao envasamento de água ou refrigerante. Assim, a pessoa jurídica comercial importadora calcularia a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação por unidade de produto e, na saída do estabelecimento comercial, as contribuições seriam calculadas por unidade de produto quando a venda se destinasse ao envasamento de água ou refrigerante e por alíquotas **ad valorem** (1,65% e 7,6%) quando a venda se destinasse ao envasamento de outros produtos. Como a tributação por unidade de produto é mais onerosa do que a tributação por alíquotas **ad valorem**, é frequente a ocorrência de acúmulo de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na pessoa jurídica comercial importadora de embalagens.

12. A fim de evitar esse acúmulo de créditos foi instituído, pelo art. 52 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, o Regime Aduaneiro Especial de Importação das embalagens referidas na alínea “b” do inciso II do **caput** do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003. Este regime permite às pessoas jurídicas comerciais importadoras de embalagens a apuração da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação com a utilização das alíquotas previstas na alínea “b” do inciso II do **caput** do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003 ou nos incisos I e II do **caput** do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, conforme as embalagens sejam

destinadas, respectivamente, ao envasamento de água e refrigerante ou ao envasamento de outros produtos:

**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.

**Art. 53. Somente poderá habilitar-se ao regime de que trata o art. 52 desta Lei a pessoa jurídica comercial que importe as embalagens nele referidas para revendê-las diretamente a pessoa jurídica industrial.**

Parágrafo único. A pessoa jurídica industrial será responsável solidária com a pessoa jurídica comercial importadora com relação ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

**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 17 de setembro 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 17 de setembro de 2008 ) [sem grifo no original]

13. Pois bem, vejamos agora o art. 7º da Instrução Normativa (IN) SRF nº 604, de 4 de janeiro de 2006, que estabelece as condições para o aproveitamento deste Regime Aduaneiro Especial:

**Art. 7º** O beneficiário do regime manterá em seus arquivos, pelo período de 10 (dez) anos, **demonstrativo de todas as vendas efetuadas**, que deverá conter:

I - data de emissão e número das notas fiscais de saída;

II - **destinatário da venda**; e

III - somatório trimestral, por declaração de importação, do **valor da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, calculadas separadamente** com base no art. 4º desta Instrução Normativa. [sem grifo no original]

14. Para melhor compreensão, não é demais transcrever o mencionado art. 4º da IN SRF nº 604, de 2006:

**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.

15. Nota-se que a obrigação acessória definida pela Instrução Normativa é a manutenção, nos arquivos da empresa, de um demonstrativo das vendas efetuadas em que sejam informados os destinatários das vendas e o valor das notas fiscais e das contribuições incidentes sobre a importação, calculadas separadamente em cada Declaração de Importação conforme a destinação das embalagens.

16. Especificamente quanto à forma de identificar se o comprador adquire as embalagens para uso em água ou refrigerante ou em algum outro produto, como não existe normativa sobre o assunto, entende-se que qualquer meio idôneo seja hábil a comprovar a destinação. Esse meio poderia ser a declaração feita pelo comprador, como também o seu contrato social onde consta o objeto da sociedade.

17. Esclareça-se que, por exigência do § 4º do art. 58-O da Lei nº 10.833, de 2003, incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, a Secretaria da Receita Federal do Brasil divulga, em seu sítio na Internet, o nome das pessoas jurídicas fabricantes de água,

refrigerante e cerveja e que sejam optantes pelo Regime Especial de Tributação das Bebidas Frias – Refri:

**Art. 58-O.** .....

.....  
§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil divulgará, pela internet, o nome das pessoas jurídicas optantes na forma deste artigo, bem como a data de início da respectiva opção. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

18. Dessa forma, o vendedor, quando da venda de embalagens tipo pré-formas com tributação por alíquotas **ad valorem**, deve verificar se o nome do comprador consta na relação de optantes ao Refri publicada na Internet. Caso conste, o comprador é fabricante de água, refrigerante ou cerveja e está obrigado a adquirir as embalagens tipo pré-formas tributadas, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, por unidade de produto.

19. A constatação de que a venda será para industrialização de água ou refrigerante implica também que a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação serão calculadas com alíquotas específicas (por unidade de produto). Ao contrário, caso se constate que as vendas são para a industrialização de outros produtos, resultariam a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação calculadas por alíquotas **ad valorem**.

20. Lembre-se, por oportuno, que, nos termos do parágrafo único do art. 53 da Lei nº 11.196, de 2005, a pessoa jurídica industrial é responsável solidária com a pessoa jurídica comercial importadora em relação ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Assim, se a pessoa jurídica industrial alterar a destinação originalmente estabelecida para as embalagens adquiridas, é possível impor-lhe a exigência das contribuições eventualmente devidas.

## Conclusão

21. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que a pessoa jurídica comercial importadora das embalagens PET tipo pré-formas habilitada no Regime Aduaneiro Especial de Importação das embalagens referidas na alínea “b” do inciso II do **caput** do art. 51 da Lei nº 10.833, de 2003, deve manter em seus arquivos demonstrativo de vendas de embalagens pré-forma em que haja a informação dos destinatários das vendas e dos valores das notas fiscais de venda e das contribuições incidentes sobre a importação, calculadas separadamente em cada Declaração de Importação conforme a destinação das embalagens. A comprovação de tratar-se ou não de destinação das embalagens ao envase de água ou refrigerante poderá ser feita por quaisquer meios idôneos, tais como declaração do comprador, apresentação do contrato social ou consulta, no sítio da RFB na Internet, às pessoas jurídicas optantes pelo Refri.

22. Por fim, cabe observar que hoje tanto o Regime Aduaneiro Especial de Importação de embalagens como o Refri encontram-se revogados.

À consideração superior.

Assinado digitalmente

**JOSÉ FERNANDO HUNING**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinado digitalmente

**MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit - 9ª RF

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

Assinado digitalmente

**FAUSTO VIEIRA COUTINHO**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex - Substituto

## **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