



Solução de Consulta nº 591 - Cosit

Data 21 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
COFINS-IMPORTAÇÃO. SUSPENSÃO. ZONA FRANCA DE
MANAUS. DESVIO DE DESTINAÇÃO.

Para a ocorrência da conversão da suspensão de exigência da Cofins-Importação com fulcro no art. 14-A da Lei nº 10.865, de 2014, na redução à alíquota 0 (zero) de que trata o inciso II do art. 8º da Lei nº 11.051, de 2004, as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem importados com aquele benefício devem ser obrigatoriamente utilizados em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA.

Qualquer outro destino que seja a elas dado, seja sua destruição, ou venda, no próprio estado em que foram importadas, ou como resíduo/sucata de destruição, significa desvio da destinação legal que justificou a fruição do benefício, obrigando o responsável pelo fato ao pagamento da contribuição e das penalidades cabíveis, como se a suspensão não existisse.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 14 e 14-A; Lei nº 11.051, de 2004, art. 8º; Decreto nº 6.759, de 2009, arts. 311 e 312; e Lei nº 11.945, de 2009, art. 22.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. SUSPENSÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS. DESVIO DE DESTINAÇÃO.

Para a ocorrência da conversão da suspensão de exigência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação com fulcro no art. 14-A da Lei nº 10.865, de 2014, na redução à alíquota 0 (zero) de que trata o inciso II do art. 8º da Lei nº 11.051, de 2004, as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem importados com aquele benefício devem ser obrigatoriamente utilizados em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA.

Qualquer outro destino que seja a elas dado, seja sua destruição, ou venda, no próprio estado em que foram importadas, ou como resíduo/sucata de destruição, significa desvio da destinação legal que justificou a fruição do benefício, obrigando o responsável pelo fato ao pagamento da contribuição e das penalidades cabíveis, como se a suspensão não existisse.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 14 e 14-A; Lei nº 11.051, de 2004, art. 8º; Decreto nº 6.759, de 2009, arts. 311 e 312; e Lei nº 11.945, de 2009, art. 22.

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada, com sede no Pólo Industrial da Zona Franca de Manaus, que tem como atividade preponderante a fabricação de equipamentos transmissores de comunicação, peças e acessórios, formula consulta a essa Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB acerca da suspensão de exigência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação de que trata o art. 14-A da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

2. Diz que na condição de empresa incentivada, adquire, regularmente, diversos insumos/matérias-primas para utilização em seu processo produtivo, contando nestas operações com os benefícios inerentes à Zona Franca de Manaus, tais como isenção de Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme preceitua o art. 3º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, e suspensão de exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, nos termos dos arts. 14, § 1º, e 14-A da Lei nº 10.865, de 2004.

3. Esclarece que alguns bens importados para utilização no seu processo produtivo acabam se tornando impréstáveis para o uso, seja por se tratarem de aparas de insumos descartadas (sucatas), seja por não mais satisfazerem às suas exigências tecnológicas (materiais obsoletos), não existindo outra consequência a não ser destruí-los ou vendê-los para reciclagem.

4. Passa então a expor a dúvida específica objeto da presente consulta, que consiste em saber se, quando da destruição ou da venda para reciclagem dos produtos obsoletos ou sucatas, deverá haver o recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação suspensos quando da importação desses materiais.

5. Refere-se aos arts. 14, § 1º e 14-A da Lei nº 10.865, de 2004, os quais prevêm, que nas importações realizadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, haverá a suspensão automática da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre **matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem** a serem utilizados *na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a emprego em processo de industrialização por estabelecimentos ali instalados* (art. 14, § 1º); ou, *eles próprios em processo de industrialização por estabelecimentos industriais nela instalados* (art. 14-A).

6. Aduz que, nos termos do art. 8º da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, quando cumpridas as utilizações previstas nos arts. 14 e 14-A da Lei nº 10.865, de 2004, referidas suspensões serão automaticamente convertidas em alíquota zero.

7. Afirma que, apesar de parecerem bem semelhantes, as operações previstas nos arts. 14 e 14-A da Lei nº 10.865, de 2004, são distintas, tratando a primeira dos **bens adquiridos para a produção** de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, e a segunda **das próprias** matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

8. Diz que, em cumprimento à determinação contida no § 2º do art. 14 da Lei nº 10.865, de 2004, para disciplinar a suspensão de que trata o § 1º, foi editada a IN SRF nº 424, de 19 de maio de 2004, a qual, contudo, não alcançaria a hipótese de suspensão tratada no art. 14-A, uma vez que estabelecida em data posterior à sua publicação, por meio da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004. Conclui, assim, que embora a mencionada instrução traga em seu art. 11, parágrafo único, previsão expressa de que as contribuições com exigibilidade suspensa deverão ser pagas, com os acréscimos legais cabíveis, nas hipóteses, entre outras, de destruição ou venda das mercadorias admitidas no regime, tal comando apenas alcançaria a hipótese de suspensão do art. 14, § 1º da Lei nº 10.865, de 2004, não sendo extensivo à suspensão tratada no art. 14-A.

9. Após declarar que as mercadorias por ela importadas e que são objeto da presente consulta amoldam-se à suspensão prevista no art. 14-A da Lei nº 10.865, de 2004, pois se tratam de insumos/matérias-primas a serem utilizadas em seu processo produtivo, afirma, que pelas razões já expostas, faltaria previsão legal para a exigência de pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação no caso de sua destruição ou de sua venda para reciclagem. E, neste caso, eventual cobrança destes tributos afrontaria o art. 150, I, da Carta Magna.

10. Ao final, afirmando que: i) importa matérias-primas com a suspensão de que trata o art. 14-A da Lei 10.865, de 2004, para utilização em seu processo produtivo; ii) alguns destes materiais acabam se tornando imprestáveis para o uso, seja por se tratarem de aparas de produção, seja por terem se tornado obsoletos em sua tecnologia; iii) a Lei nº 10.865, de 2004 não trouxe nenhuma disposição legal exigindo regulamentação para a suspensão prevista no art. 14-A; iv) o art. 14-A tampouco possui qualquer limitação ao benefício, ou orientação de pagamento do tributo em qualquer situação; e, v) a IN SRF nº 424, de 2004 - que determina o pagamento dos tributos corrigidos em determinadas situações previstas em seu art. 11 - apenas trata do art. 14 da Lei 10.865, de 2004, não trazendo em seu bojo qualquer disposição que estenda tais condições aos produtos do art. 14-A, questiona:

“É correto o entendimento da Consulente de que não há a necessidade de recolhimento do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, seja na venda para reciclagem, seja na destruição, de suas matérias-primas importadas com a suspensão de que trata o art. 14-A da Lei 10.865/2004, por terem posteriormente se tornado imprestáveis ao uso no processo produtivo?”

Fundamentos

11. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

12. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressalvado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre o mesmo.

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

14. Nesse arcabouço normativo, admite-se que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, de modo que a presente consulta deve ser apreciada.

15. A Lei nº 10.865, de 2004, que instituiu em nosso sistema tributário a Contribuição para o PIS/Pasep–Importação e a Cofins-Importação, cuidou de estender, aos novos tributos, a aplicação das normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação. É o que dispõe o seu art. 14, caput, inserido no Capítulo VIII – Dos Regimes Aduaneiros Especiais:

“CAPÍTULO VIII DOS REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS

Art. 14. *As normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também às contribuições de que trata o art. 1º desta Lei.*

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às importações, efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, de bens a serem empregados na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a emprego em processo de industrialização por estabelecimentos ali instalados, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, de que trata o art. 5ºA da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal estabelecerá os requisitos necessários para a suspensão de que trata o § 1º deste artigo.”

16. Característica indelével dos Regimes Aduaneiros Especiais¹ a que se refere o caput do art. 14 da Lei nº 10.865, de 2004, é a suspensão, em determinadas circunstâncias e sob regras definidas, da exigibilidade do pagamento das obrigações fiscais nascidas com a ocorrência do fato gerador do tributo. Trata-se assim, em última análise, no caso dos tributos incidentes na importação, de uma postergação do pagamento do “quantum” devido pelo importador no ato de registro da declaração de importação ou de admissão no regime. A suspensão de que tratam os regimes aduaneiros especiais, contudo, não se confunde com isenção ou redução a zero das alíquotas vigentes.

17. Além de estabelecer que a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação também teriam sua exigibilidade suspensa quando da concessão dos regimes aduaneiros especiais já previstos na legislação, o pré-citado artigo instituiu regime suspensivo específico para essas contribuições, aplicável apenas às importações realizadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, com o escopo e a finalidade definidos em seu § 1º. A IN SRF nº 424, de 2004, cuidou de seu disciplinamento.

18. Posteriormente, por meio do art. 6º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, foi introduzido o art. 14-A da Lei nº 10.865, de 2004, foco dessa consulta, com o seguinte teor:

“Art. 14-A. Fica suspensa a exigência das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei nas importações efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA.” (Incluído pela Lei nº 10.925, 2004)

19. Trata-se, como colocado pelo interessado, de nova hipótese de suspensão de exigência do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, e que, embora aplicada também apenas à Zona Franca de Manaus, não se confunde com aquela prevista no § 1º do art. 14. À esta nova suspensão, com vigência a **partir de 26 de julho de 2004, não se aplica, assim, o disciplinamento da IN SRF nº 424, de 2004.**

20. Dentro ainda do escopo da legislação aplicada especificamente ao fato consultado, tem-se o art. 8º da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, que dispôs:

“Art. 8º. A suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a importação de bens, na forma dos arts. 14 e 14-A da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, será convertida em alíquota zero quando esses bens forem utilizados:

I - na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a emprego em processo de industrialização por

¹ O Regimes Aduaneiros Especiais são tratados nos arts. 307 a 503 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 05/02/2009

estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa;

II – como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa.”

21. O artigo supra veio a autorizar que, se cumpridas as condições e as destinações estabelecidas nos regimes suspensivos estabelecidos nos arts. 14, § 1º, e 14-A, da Lei nº 10.865, de 2004, a suspensão de exigência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação de que tratam aqueles artigos fosse convertida em alíquota zero, ou seja, quando cumprida a finalidade da sua concessão, essas contribuições, cujo pagamento apenas havia sido postergado, não mais seriam exigidas ao final da vigência do regime suspensivo.

22. Embora reste razão ao interessado na parte em que defende o afastamento das regras estabelecidas pela IN SRF nº 424, de 2004, para as importações cursadas ao amparo do art. 14-A da Lei nº 10.865, de 2004, ver-se-á, a seguir, que não merece a mesma sorte o seu entendimento de que, por falta de previsão legal, não seriam devidos a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação com exigibilidade suspensa no caso de **destruição ou venda** das próprias mercadorias, tornadas obsoletas, que, com base nele, tenham ingressado no País com referida suspensão, ou das sucatas a partir delas geradas no processo de industrialização.

23. Feita a contextualização do fato às normas vigentes a ele diretamente aplicadas, cabe registrar, em primeiro lugar, que o regime suspensivo tratado no art. 14-A da Lei nº 10.865, de 2004, tem sua aplicação condicionada a dois requisitos: um de natureza subjetiva, que exige sejam as importações efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus e, outro, de natureza objetiva, que estabelece, como **destinação** das matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem importados com suspensão de exigência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, o emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA.

24. Na ausência de disciplinamento normativo que prevê outras formas de extinção do regime suspensivo do art. 14-A da Lei nº 10.865, de 2004, somente o emprego das matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem por meio dele importados em processo de industrialização por estabelecimento localizado na ZFM e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, terá o condão de extingui-lo, com a implementação simultânea da conversão da suspensão da exigência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação em alíquota zero dessas contribuições.

25. Esta a lógica inerente à aplicação do regime, por força do disposto no próprio art. 14-A da Lei nº 10.865, de 2004, e no art. 8º da Lei nº 11.051, de 2004: assim, qualquer outra destinação das mercadorias importadas com suspensão, seja sua destruição ou

sua venda, significará, necessariamente, desvirtuamento da finalidade para a qual foram importadas, tornando exigíveis os tributos suspensos.

26. Tal conclusão encontra-se em linha com as regras gerais dos regimes aduaneiros especiais, gênero do qual o regime suspensivo do art. 14-A da Lei nº 10.865, de 2004, é espécie, a teor dos arts. 311 e 312 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro), a seguir transcritos:

“Art. 311. No caso de descumprimento dos regimes aduaneiros especiais de que trata este Título, o beneficiário ficará sujeito ao pagamento dos tributos incidentes, com acréscimo de juros de mora e de multa, de mora ou de ofício, calculados da data do registro da declaração de admissão no regime ou do registro de exportação, sem prejuízo da aplicação de penalidades específicas.

Art. 312. Nos regimes aduaneiros especiais em que a destruição do bem configurar extinção da aplicação do regime, o resíduo da destruição, se economicamente utilizável, deverá ser despachado para consumo, como se tivesse sido importado no estado em que se encontra, sujeitando-se ao pagamento dos tributos correspondentes, ou reexportado.”

27. Note-se que o art. 312 pré-citado prevê o pagamento dos tributos incidentes sobre os resíduos da destruição, se economicamente utilizáveis, **ainda** que a destruição das mercadorias seja uma das formas de extinção do regime. Como no caso do regime suspensivo do art. 14-A da Lei nº 10.865, de 2004, não há disciplinamento prevendo ser a destruição uma das formas de sua extinção, o beneficiário da suspensão, ao adotar esta providência, ficará obrigado ao pagamento dos tributos quer a mercadoria seja completamente destruída ou não (ou seja, haja resíduos economicamente utilizáveis).

28. Finalmente, para espantar qualquer dúvida de que tanto a venda para reciclagem das mercadorias importadas com a suspensão do art. 14-A da Lei nº 10.865, de 2004, quanto a sua destruição, sujeitam o beneficiário do regime ao pagamento da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da Cofins-Importação, cita-se o regramento instituído pelo art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, que dispõe:

“Art. 22 . Salvo disposição expressa em contrário, caso a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação for condicionada à destinação do bem ou do serviço, e a este for dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas não existisse.

Conclusão

29. À vista do exposto, proponho seja a presente consulta solucionada de forma a esclarecer ao interessado que para a ocorrência da conversão da suspensão de exigência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins-Importação com fulcro no art. 14-A da Lei nº 10.865, de 2014, na redução à alíquota 0 (zero) de que trata o inciso II do art. 8º da Lei

nº 11.051, de 2004, as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem importados com aquele benefício devem ser obrigatoriamente utilizados em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA.

30. Qualquer outra destinação que seja a elas dada, seja sua destruição, ou venda, no próprio estado em que foram importadas, ou como resíduo/sucata, significa desvio da destinação legal que justificou a fruição do benefício, obrigando o responsável pelo fato ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a suspensão não existisse.

(Assinado digitalmente)

LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil

(Assinado digitalmente)

LENI FUMIE FUJIMOTO
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

(Assinado digitalmente)

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit07

(Assinado digitalmente)

KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES
Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit08

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(Assinado digitalmente)

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotex

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

(Assinado digitalmente)

FERNANDO MOMBELLI

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit