



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 121 - Cosit

Data 28 de setembro de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

DEPÓSITO ESPECIAL. SAÍDA TEMPORÁRIA DO ESTABELECIMENTO DO BENEFICIÁRIO. PARTES E/OU PEÇAS. IMPOSSIBILIDADE

Não há previsão de saída temporária do estabelecimento do beneficiário de partes e/ou peças admitidas no regime aduaneiro de Depósito Especial.

Para proceder-se ao despacho para consumo de mercadoria objeto de Depósito Especial devem ser observados os prazos estabelecidos na legislação disciplinadora do regime.

O descumprimento de norma operacional, ou de requisito ou condição para operar o regime, ensejará a aplicação das sanções administrativas correspondentes.

Dispositivos Legais: Art. 71 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, alterado pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01 de setembro de 1988; art. 111, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional); arts. 480 a 487, do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009 (RA/2009); e Instrução Normativa SRF nº 386, de 14 de janeiro de 2004.

Relatório

1. A consultante, pessoa jurídica de direito privado supra qualificada, formula consulta na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Aduz atuar no ramo de atividade de indústria e comércio de artigos médicos e hospitalares e assistência técnica especializada.
2. Assevera que é habilitada a operar o regime aduaneiro de Depósito Especial (DE), consoante o Ato Declaratório Executivo ALF/FNS nº 8/2019, estando sujeita aos direitos e obrigações dispostos nos arts. 480 a 487 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro), bem como ao disposto na Instrução Normativa SRF nº 386, de 14 de

janeiro de 2004, e no Ato Declaratório Executivo COANA/COTEC nº 01, de 20 de janeiro de 2004.

3. Da consulta extrai-se (grifos originais):

“De acordo com o Ato Declaratório Executivo xxxxx, a Consulente poderá admitir no DE, com suspensão de tributos, **partes, peças, acessórios e materiais de reposição ou manutenção** (doravante conjuntamente denominados apenas *Partes e/ou Peças* para simplificar) **de equipamentos, aparelhos e instrumentos, e de seus componentes estrangeiros, nacionalizados ou não** (doravante conjuntamente denominados apenas *Equipamentos*), **e empregados na prestação de serviços médicos de diagnóstico, cirurgia e terapia, bem assim em pesquisas realizadas por hospitais, clínicas de saúde e laboratórios** (doravante conjuntamente denominados apenas Prestação de Serviços Médicos de Diagnóstico).

...

...

Contextualizado o cenário geral das atividades da Consulente, em especial no tocante ao emprego das Partes e/ou Peças para manutenção de Equipamentos de seus clientes, importa destacar que quando este Equipamento apresenta defeito, o mesmo é vistoriado por um Técnico Terceirizado vinculado por contrato de exclusividade com a Consulente (doravante denominado apenas Técnico), que se desloca até o local onde encontra-se instalado o Equipamento (em razão de suas dimensões), a fim de apurar o motivo do defeito, bem como propor uma ou mais medidas de correção, o que pode incluir a reposição de Partes e/ou Peças.

A medida de correção proposta, seja com reposição de Partes e/ou Peças ou não, é exclusivamente baseada na opinião, experiência e conhecimento especializado do Técnico, não sendo absoluta. Ou seja, é uma proposta **potencialmente** corretiva, sendo que a conformação da medida proposta e a correção efetiva dependerá de inúmeros fatores, dentre os quais, ser a Parte e/ou Peça realmente a adequada a corrigir o defeito apresentado quando testada para tal fim.

Em função disto, na maioria dos casos de manutenção, será necessário primeiramente confirmar a adequação da Parte e/ou Peça à correção do defeito no Equipamento antes de ser realizada sua efetiva reposição.

Assim, antes de despachar para consumo a Parte e/ou Peça **potencialmente** adequada à correção do defeito, a Consulente entende ser possível realizar uma operação de simples remessa, com saída temporária, até onde localizado o Equipamento (com a emissão de documento fiscal de simples remessa para teste) para que a Parte e/ou Peça seja testada, a fim de que o Técnico confirme sua adequação à correção do defeito.

Confirmada a adequação pelo Técnico, a Consulente emitirá o documento fiscal respectivo, de consumo na prestação de serviço, para os casos de manutenção dentro do prazo de garantia contratual ou, de venda, para quando expirada ou não aplicada tal garantia. Além disso, providenciará o despacho para consumo da Parte e/ou Peça. Por outro lado, se inadequada, retornar-se-á a Parte e/ou Peça à Consulente, através do documento fiscal de retorno de teste.

Importante enfatizar que durante o processo de manutenção, quando feita a remessa para teste, jamaís ocorrerá exploração econômica da Parte e/ou Peça remetida, cujo único emprego será para teste pelo Técnico, com o fim exclusivo de confirmar ser a mesma adequada à correção do defeito do equipamento.

4. Nesse contexto, a consulente entende ser possível a operação de simples remessa para teste, com saída temporária da parte e/ou peça admitida no DE, sem efeitos interruptivos ou extintivos ao regime aduaneiro, tendo em vista que, segundo ela, nesta situação não ocorreria a transferência de controle da parte e/ou peça remetida temporariamente, capaz de configurar a saída de seu estoque.

5. Prossegue, argumentando:

“Sendo o Depósito Especial o regime que permite a **estocagem** com suspensão de tributos e, considerando que na simples remessa para teste, com saída temporária, não ocorrerá saída de estoque, de acordo com conceitos contábeis, a Consulente entende que esta saída temporária não possuirá a aptidão de interromper ou extinguir a vigência do regime aduaneiro.

Explica-se: o estoque está inserido no grupo de Ativo: Ativo Circulante da entidade. De acordo com a definição de Ativo contida na Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016, o "ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado" (5.6). Para definir o controle do recurso que representa um ativo, a mesma norma expõe que:

5.11 A entidade deve ter o controle do recurso. O controle do recurso envolve a capacidade da entidade em utilizar o recurso (ou controlar terceiros na sua utilização) de modo que haja a geração o potencial de serviços ou dos benefícios econômicos originados do recurso para o cumprimento dos seus objetivos e prestação de serviços, entre outros.

5.12 Para avaliar se a entidade controla o recurso no presente, deve ser observada a existência dos seguintes indicadores de controle:

- (a) propriedade legal;
- (b) acesso ao recurso ou a capacidade de negar ou restringir o acesso a esses;
- (c) meios que assegurem que o recurso seja utilizado para alcançar os seus objetivos; ou
- (d) a existência de direito legítimo ao potencial de serviços ou à capacidade para gerar os benefícios econômicos advindos do recurso.

Da leitura da norma acima citada, a Consulente conclui que a simples remessa para teste, com saída temporária, não representa uma saída de estoque, ou saída do próprio regime aduaneiro de Depósito Especial, por não estar configurada a transferência de controle da Parte e/ou Peça.

Neste sentido, a lição de Gelbcke, Santos, Iudícibus e Martins, na obra Manual de Contabilidade Societária — Aplicável a todas as Sociedade de acordo com as Normas Internacionais e do CPC, FIECAFI Ed. Atlas, 3º ed., (p. 61-62) se mostra oportuna, ao esclarecer de forma precisa a questão da transferência do controle:

(...) **na determinação de quais itens integram ou não a conta de estoques, o importante não é sua posse física, mas seu controle.** Assim, deve ser feita uma análise caso a caso, visando identificar potenciais eventos onde haja transferência de controle. Feitas essas considerações, normalmente, os estoques estão representados por:

a) itens que fisicamente estão sob a guarda da empresa, excluindo-se os que estão fisicamente sob sua guarda, mas que são de propriedade de terceiros, seja por terem sido recebidos em consignação, seja para beneficiamento ou armazenagem por qualquer outro motivo;

b) itens adquiridos pela empresa, mas que estão em trânsito, a caminho da sociedade, na data do balanço, quando sob condições de compra FOB, ponto de embarque (fábrica ou depósito do vendedor);

c) **itens da empresa que foram remetidos para terceiros em consignação, normalmente em poder de prováveis clientes ou outros consignatários, para aprovação e possível venda posterior, mas cujos direitos de propriedade permanecem com a sociedade;**

d) **itens de propriedade da empresa que estão em poder de terceiros para armazenagem, beneficiamento, embarque etc.**

A Consulente entende que as Partes e/ou Peças remetidas para teste enquadram-se exatamente no item 'c' das exemplificações apontadas na lição acima, com a diferença de que a remessa não é em consignação”

6. Assim, a linha de raciocínio da consulente é a de que, ainda que ocorrida a saída temporária para teste, mas permanecendo a parte e/ou peça em seu estoque, de acordo com a definição dada à palavra pelas normas contábeis por ela apresentadas, não se poderia afirmar ter havido a cessação da estocagem e, por consequência, a interrupção ou extinção do regime aduaneiro de Depósito Especial.

7. Para corroborar o seu entendimento, a consulente transcreveu o art. 14, § 4º, do Ato Declaratório Executivo COANA/COTEC nº 1, de 2004, que especifica os requisitos técnicos e formais para implantação de sistema de controle informatizado em estabelecimentos habilitados a operar com os regimes aduaneiros especiais de Depósito Afiançado e de Depósito Especial, argumentando que o § 4º possibilita a remessa para industrialização, no caso de Depósito Afiançado, de forma exemplificativa e não taxativa, admitindo-se, dessa forma, a interpretação de que o conteúdo do parágrafo se aplica para quaisquer saídas temporárias, inclusive a saída objeto da presente Consulta.

8. Acrescenta, ainda, que o controle aduaneiro exercido sobre os bens admitidos no regime de Depósito Especial é realizado através de sistema informatizado e não por meio de limitação física ou alfandegamento de espaço, reproduzindo o artigo 487 do Regulamento Aduaneiro e os artigos 25 e 26 da IN RFB nº 386, de 2004.

9. Ao justificar a sua consulta, a consulente ressalta (grifos acrescentados):

A presente consulta é necessária, pois embora a interpretação da legislação de forma sistêmica — examinando-se a relação das regras atinentes ao

Depósito Especial, com as demais normas que integram o ordenamento jurídico brasileiro, dê suporte às conclusões alcançadas pelas Consulente, **a IN SRF 386/2004 não trata de forma expressa a questão das remessas e saídas temporárias, quando não há saída de estoque, podendo suscitar dúvidas ao intérprete do direito.**

10. Visando demonstrar o *distinguishing* entre o caso concreto trazido à baila e o analisado por meio da Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 05, de 08 de janeiro de 2009, a consulente reproduziu trecho da mencionada Solução de Consulta e acrescentou:

Note-se que os fatos narrados na Solução de Consulta n. 5/2009 — SRRF/9aRF/DISIT apontam a existência de exploração econômica temporária de peça admitida no DEA enquanto a peça original encontrava-se em manutenção. Deste modo, a entrega da parte ou peça para o uso temporário caracterizava o consumo do bem, o que exigia o despacho para consumo, sendo correta, portanto, a orientação fiscal de que naquela situação, a peça deveria ter sido transferida do Depósito Especial Alfandegado para o regime de Admissão Temporária para Utilização Econômica, com recolhimento parcial dos tributos, afinal, houve exploração econômica do bem.

No caso trazido nesta Consulta, não ocorrerá exploração econômica das Partes e/ou Peças que são remetidas temporariamente para teste; tampouco ocorrerá transferência de controle destas Partes e/ou Peças e, por consequência, não haverá saída de estoque de acordo como entendimento contábil de tal movimentação. Daí se concluir inexistir fato que configure a interrupção ou extinção do regime aduaneiro de Depósito Especial, que permanece vigente e com o constante controle aduaneiro que lhe é característico, por meio de Sistema Informatizado.

11. Por derradeiro, no que diz respeito ao marco inicial da contagem do prazo do despacho para consumo das partes e/ou peças remetidas para teste, entende a consulente que a expressão "saída das mercadorias do estoque", neste contexto, deve ser entendida como a saída fiscal em que se registra o consumo na prestação do serviço de manutenção ou a venda, e não a saída temporária de simples remessa para teste em que não ocorre transferência de controle das mercadorias, enfatizando que na saída temporária de simples remessa para teste não existe certeza quanto ao destino das partes, e/ou peças: se estas serão consumidas de fato ou retornarão para a consulente, tendo em vista que depende da confirmação de serem ou não adequadas à correção de defeito do equipamento.

12. Ao fim, formula os seguintes questionamentos:

1) Está correto o entendimento da Consulente de que:

(a) é possível a saída temporária para teste da Parte e/ou Peça admitida no DE, mediante a emissão do documento fiscal de simples remessa para teste, para a confirmação de adequação da Parte e/ou Peça à correção do defeito do Equipamento, sem exploração econômica da Parte e/ou Peça?

(b) esta saída temporária para teste não configura saída de estoque, já que não ocorrida transferência de controle sobre Parte e/ou Peça, entendendo-se por transferência de controle a definição contida na NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016, itens 5.11 e 5.12?

(c) não havendo a cessação da estocagem, não há, por consequência, a existência de fato interruptivo ou extintivo do regime aduaneiro de Depósito Especial?

2) Está correto o entendimento da Consulente de que, se confirmada a adequação da Parte e/ou Peça à correção do defeito do Equipamento, é possível a emissão do documento fiscal de **(i)** consumo na prestação do serviço de manutenção ou **(ii)** de venda, conforme o caso, seguido do despacho para consumo da Parte e/ou Peça?

3) Está correto o entendimento da Consulente de que, se não confirmada a adequação da Parte e/ou Peça à correção do defeito do Equipamento, é possível o retorno desta Parte e/ou Peça à Consulente, mediante a emissão do documento fiscal de retorno de teste?

4) Em respondendo-se afirmativamente aos questionamentos 1 e 2, está correto o entendimento da Consulente de que o marco inicial para a contagem do prazo do despacho para consumo destas Partes e/ou Peças deve ser a data da saída para consumo, ou seja, a data da emissão do documento fiscal de **(i)** consumo na prestação do serviço de manutenção ou **(ii)** de venda, conforme o caso, e não a data da emissão do documento fiscal de simples remessa para teste?

13. É o Relatório.

Fundamentos

14. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB n.º 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada. Cabe, contudo, recordar que a protocolização de consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte ou autolancado, antes ou depois de sua apresentação, nem para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco convalida informações fornecidas pelo consulente, a teor do disposto no art. 49 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e dos arts. 11 e 28 da IN RFB n.º 1.396, de 2013.

15. Ademais, cabe destacar que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações ou ações procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a solução de consulta.

16. O artigo 71 do Decreto-lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação do Decreto-lei n.º 2.472, de 1.º de setembro de 1988, estabeleceu a base legal para a criação dos regimes aduaneiros especiais, que permitem a importação de mercadoria com a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação, nas formas e condições previstas em regulamento.

“Art.71 - Poderá ser concedida suspensão do imposto incidente na importação de mercadoria despachada sob regime aduaneiro especial, na forma e nas condições previstas em regulamento, por prazo não superior a 1 (um) ano, ressalvado o disposto no § 3º, deste artigo. (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 01/09/1988)

§ 1º - O prazo estabelecido neste artigo poderá ser prorrogado, a juízo da autoridade aduaneira, por período não superior, no total, a 5 (cinco) anos. (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 01/09/1988)”.

17. Com base nessa autorização legal, o Regulamento Aduaneiro (atualmente, Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009), em seus artigos 480 a 487, regula o regime aduaneiro especial denominado Depósito Especial, conceituando-o no art. 480, *in verbis*:

“Art. 480. O regime aduaneiro de Depósito Especial é o que permite a estocagem de partes, peças, componentes e materiais de reposição ou manutenção, com suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, para veículos, máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, estrangeiros, nacionalizados ou não, e nacionais em que tenham sido empregados partes, peças e componentes estrangeiros, nos casos definidos pelo Ministro de Estado da Fazenda (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 93, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 3º; e Lei nº 10.865, de 2004, art. 14).

Parágrafo único. O Ministro de Estado da Fazenda poderá ainda estabelecer a aplicação do regime a outros bens”.

18. Os artigos 481 a 487 do RA determinam, respectivamente, a competência para conceder autorização para operar no regime, o prazo de permanência das mercadorias, bem como as providências para a extinção de sua aplicação, nos termos, limites e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal (grifos acrescidos):

Seção II

Da Concessão, do Prazo e da Aplicação do Regime

Art. 481. A autorização para operar no regime é de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 482. Poderão habilitar-se a operar no regime as empresas que atendam aos termos, limites e condições estabelecidos em ato normativo pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 483. Serão admitidas no regime somente mercadorias importadas sem cobertura cambial, ressalvados os casos autorizados pelo Ministro de Estado da Fazenda.

Art. 484. O prazo de permanência da mercadoria no regime será de até cinco anos, contados da data do seu desembaraço para admissão.

Parágrafo único. O Ministro de Estado da Fazenda, em casos de interesse econômico relevante, poderá autorizar a permanência da mercadoria no regime por prazo superior ao estabelecido no caput.

Seção III

Da Extinção da Aplicação do Regime

Art. 485. Na vigência do regime, deverá ser adotada uma das seguintes providências, para extinção de sua aplicação:

I - reexportação;

II - exportação, inclusive quando as mercadorias forem aplicadas em serviços de reparo ou manutenção de veículos, máquinas, aparelhos e equipamentos estrangeiros, de passagem pelo País;

III - transferência para outro regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais;

IV - despacho para consumo; ou

V - destruição, mediante autorização do consignante, às expensas do beneficiário do regime.

§ 1º A exportação de mercadorias admitidas no regime prescinde de despacho para consumo.

§ 2º A aplicação do disposto no inciso V não obriga ao pagamento dos tributos suspensos.

Art. 486. O despacho para consumo de mercadoria admitida no regime será efetuado pelo beneficiário até o dia dez do mês seguinte ao da saída das mercadorias do estoque, com observância das exigências legais e regulamentares, inclusive as relativas ao controle administrativo das importações.

§ 1º O despacho para consumo poderá ser feito pelo adquirente de mercadoria admitida no regime, nos casos em que ele seja beneficiário de isenção ou de redução de tributos vinculada à qualidade do importador ou à destinação das mercadorias.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá dispor sobre hipóteses de adoção de prazo diverso do previsto no caput.

Art. 487. O controle aduaneiro da **entrada**, da **permanência** e da **saída** de mercadorias será efetuado mediante processo informatizado, com base em software desenvolvido pelo beneficiário, que atenda ao estabelecido em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O beneficiário do regime deverá assegurar o livre acesso da Secretaria da Receita Federal do Brasil à base informatizada de que trata o caput.

19. Por sua vez, o ato normativo que disciplina o regime em tela é a Instrução Normativa SRF nº 386, de 14 de janeiro de 2004. Em seu art. 20, a aludida IN elenca as providências a serem adotadas pelo beneficiário para a extinção do regime, dentre as quais consta o despacho para consumo (grifos acrescentados):

Art. 20. Na vigência do regime, deverá ser adotada, relativamente à mercadoria **no estado em que foi importada**, uma das seguintes providências, para extinção de sua aplicação:

I - reexportação;

II - exportação, inclusive quando as mercadorias forem aplicadas em serviços de reparo ou manutenção de veículos, máquinas, aparelhos e equipamentos estrangeiros, que se encontrem no País em regime de admissão temporária;

III - transferência para outro regime aduaneiro especial ou aplicado em áreas especiais;

IV - **despacho para consumo**; e

V - destruição, mediante autorização do consignante, às expensas do interessado e sob controle aduaneiro.

§ 1º A exportação de mercadoria admitida no regime prescinde de despacho para consumo, devendo ser registrada, pelo beneficiário, para fins de extinção do regime, além da declaração de exportação, Declaração de Importação (DI) para efeitos cambiais.

§ 2º O beneficiário deverá, até o primeiro dia útil do mês subsequente ao da exportação referida no § 1º, solicitar retificação da declaração de admissão no

regime, para incluir o número de registro das DI para efeitos cambiais registradas no mês imediatamente anterior, no campo destinado a informações complementares.

§ 3º A aplicação do disposto no inciso V não obriga ao pagamento dos tributos suspensos.

20. Dito isto, tem-se que, no caso concreto, a consulente, beneficiária do regime de Depósito Especial, entende ser possível a operação de remessa, com a **saída temporária** de partes e/ou peças admitidas no regime, para a realização de testes com o fim exclusivo de verificar se as mesmas seriam ou não adequadas à correção de defeitos dos equipamentos nos quais poderiam ser empregadas, sem que tal saída implicasse na interrupção ou extinção do regime aduaneiro, tendo em vista que, nesta situação, conforme aduz, não ocorreria a transferência de controle das mercadorias remetidas temporariamente, não configurando, dessa forma, a saída de seu estoque e, conseqüentemente, o consumo.

21. Ocorre que, conforme antecipado pela própria consulente, na legislação que rege o regime aduaneiro de Depósito Especial não há previsão de saída temporária, das mercadorias do estabelecimento habilitado a operar com o regime. Não havendo previsão acerca do tema na legislação vigente, sequer é possível aventar a possibilidade de interpretá-la.

22. Por sua vez, o Ato Declaratório Executivo COANA/COTEC nº 1, de 2004, não disciplina as regras e requisitos dos regimes especiais de Depósito Afiançado e de Depósito Especial, mas tão somente especifica os **requisitos técnicos e formais** para a **implantação de sistema de controle informatizado** em estabelecimentos habilitados a operar com tais regimes.

23. O regime especial de Depósito Afiançado-DAF¹, embora também seja espécie de regime que permite a estocagem de materiais importados com suspensão do crédito tributário, limita-se àqueles destinados à manutenção e ao reparo de **embarcação** ou de **aeronave**, nos termos do que está disciplinado na Instrução Normativa SRF nº 409, de 19 de março de 2004, que dispõe sobre o regime. Esta IN prevê em seu artigo 21, a possibilidade de saída e retorno da mercadoria ao estabelecimento.

24. No caso do DAF, a saída e o retorno limitam-se às provisões de bordo para fins de industrialização, exigindo-se o registro no sistema informatizado do beneficiário do regime, à luz do § 5º do supracitado artigo 21. Por essa razão é que o Ato Declaratório Executivo COANA/COTEC nº 1, de 2004, em seu art. 14, § 4º, menciona as saídas temporárias das mercadorias, como remessa para industrialização. Vejamos o que dispõe o ADE, *in verbis*:

Art. 21. As provisões de bordo destinadas ao preparo e acondicionamento para consumo no transporte aéreo internacional podem ser remetidas, pelo beneficiário do DAF, a empresa de industrialização alimentar (empresa de

1

Conceito de Depósito Afiançado

Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro)

Art. 488. O regime aduaneiro especial de depósito affiançado é o que permite a estocagem, com suspensão do pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, de materiais importados sem cobertura cambial, destinados à manutenção e ao reparo de embarcação ou de aeronave pertencentes a empresa autorizada a operar no transporte comercial internacional, e utilizadas nessa atividade (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 93, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 3º; e Lei nº 10.865, de 2004, art. 14).

catering) com a qual tenha celebrado contrato de prestação de serviços, ainda que estabelecida em zona secundária, onde serão processadas, sob controle e responsabilidade do beneficiário do regime.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, as provisões de bordo limitam-se a alimentos, bebidas e utensílios necessários aos serviços de bordo.

§ 2º A remessa das provisões à empresa de catering será feita ao amparo de Nota Fiscal, emitida pela contratante ou, na hipótese a que se refere o § 2º do art. 4º, pela contratada, com descrição, quantidade e valor das mercadorias, destacando que estas foram admitidas no regime de DAF, com a indicação do número da respectiva declaração registrada no Siscomex. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 494, de 14 de janeiro de 2005)

§ 3º **Em seu retorno ao estabelecimento em que se opere o DAF**, as provisões processadas terão tratamento de fornecimento para consumo de bordo, devendo ser especificados na Nota Fiscal, emitida pela empresa de catering a descrição e a quantidade das mercadorias recebidas do estabelecimento que opere o DAF, sendo dispensáveis referidas indicações se estas constarem de romaneio, que passará a constituir parte inseparável da Nota Fiscal, observando-se a legislação específica.

§ 4º A empresa de catering deverá manter escrituração fiscal e registro de movimentação diária de estoque que possibilite o controle de entrada, permanência e saída de mercadorias no regime, de registro e apuração de créditos tributários devidos, extintos ou com exigibilidade suspensa, e a verificação de sua conformidade, pela SRF, a qualquer tempo.

§ 5º Para o beneficiário, **a saída e o retorno** de mercadorias na forma deste artigo **deverão ser registrados em seu sistema informatizado**, mediante os lançamentos contábeis apropriados, para efeito de controle dos impostos suspensos.

§ 6º A unidade da SRF a que se refere o caput do art. 5º poderá autorizar a remessa de provisões a empresas de catering que prestem serviços em outros aeroportos internacionais alfandegados, onde a beneficiária não disponha de DAF, para fornecimento de bordo em aeronave utilizada em linha aérea internacional regular naquele aeroporto. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa SRF nº 494, de 14 de janeiro de 2005)

(grifou-se)

25. Ao contrário, a IN SRF nº 386, de 2004, não prevê a possibilidade de saída temporária de mercadoria amparada pelo regime de Depósito Especial. Trata-se de regime peculiar, utilizado naquelas situações que demandam urgência, caso, por exemplo, de reposição de peças em equipamentos hospitalares, ou manutenção de veículos empregados em serviços essenciais. Sendo assim, seria equivocada qualquer tentativa de ampliar o alcance de um regime aduaneiro que por natureza é restritivo e específico, inclusive em seu rol de atividades passíveis de admissibilidade. Observe-se como determina a referida IN, *in verbis*:

Art. 2º O regime aduaneiro de depósito especial (DE) é o que permite a estocagem, com suspensão do pagamento de impostos, de partes, peças, componentes e materiais de reposição ou manutenção, para veículos, máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, estrangeiros, nacionalizados ou não, **empregados nas atividades de:**

I - transporte;

II - apoio à produção agrícola;

III - construção e manutenção de rodovias, ferrovias, portos, aeroportos, barragens e serviços afins;

IV - pesquisa, prospecção e exploração de recursos minerais;

V - geração e transmissão de som e imagem;

VI - diagnose, cirurgia, terapia e pesquisa médicas, realizadas por hospitais, clínicas de saúde e laboratórios;

VII - geração, transmissão e distribuição de energia elétrica; e

VII - geração, transmissão e distribuição de energia elétrica; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1096, de 13 de dezembro de 2010)

VIII - análise e pesquisa científica, realizadas por laboratórios.

VIII - análise e pesquisa científica, realizadas por laboratórios; e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1096, de 13 de dezembro de 2010)

IX - defesa nacional.

(grifou-se)

26. Além do mais, tendo em vista tratar-se de hipótese de suspensão de crédito tributário, conforme exposto alhures, à espécie, incide o disposto no artigo 111, I, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), que impõe a **interpretação literal** da legislação tributária que disponha sobre o tema. Vejamos:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - **suspensão** ou exclusão **do crédito tributário**;

(...)

(grifou-se)

27. Sobre o comando trazido pelo ADE Coana/Cotec nº 1, de 2004, em seu art. 14, parágrafo 4º, que, no entendimento da interessada, prevê possibilidade de saída temporária genérica, cumpre observar que, de fato, o referido comando não é taxativo e cita a “remessa para industrialização, no caso de DAF” apenas como referência exemplificativa. Significa que este não seria o único caso possível de saída temporária, como pode-se observar na transcrição da redação, *in verbis*:

Art. 14. O controle da suspensão de exigibilidade do imposto de importação (II) e do IPI vinculado à importação deverá ser feito de modo integrado ao controle de entrada e saída de mercadorias, e abrangerá os valores dos tributos e as quantidades de mercadorias em estoque, tendo por base os documentos fiscais e aduaneiros pertinentes.

§ 1º Cada tributo objeto do controle de que trata este artigo terá quatro contas - "Calculado", "Suspenso", "Devido" e "Extinto" - que serão registradas segundo o método contábil de partidas dobradas.

(...)

§ 4º **Não terão reflexos nas contas referidas no § 1º as saídas temporárias de mercadorias do estabelecimento, como a remessa para industrialização, no caso de DAF.”**

28. No entanto, o próprio ADE cuida de sanar a dúvida a respeito de quais seriam as possíveis outras situações em que admite-se a saída temporária. Em seu art. 10, dispõe, *in verbis*:

Art. 10. O controle de estoque do estabelecimento habilitado discriminará as mercadorias por seus códigos da NCM e part number e terá por base os documentos aduaneiros e fiscais pertinentes à entrada ou saída de mercadorias, sendo utilizados ainda, no caso de DAF, registros dos relatórios de produção final e de realização de serviços.

§ 1º Serão informados os quantitativos de estoque, por suas quantidades na unidade comercial, de mercadorias no estado em que foram adquiridas, **segundo se encontrem**:

I - no próprio estabelecimento habilitado, sejam:

- a) admitidas pelo beneficiário;
- b) recebidas em empréstimo de outro beneficiário, no caso de DAF;
- c) recebidas por transferência de outro regime aduaneiro, no caso de DE; ou

II - em outro estabelecimento, no caso de DAF, quando:

- a) cedidas por empréstimo a outro estabelecimento habilitado;
- b) remetidas a empresa de catering para industrialização; ou
- c) remetidas a estabelecimento de terceiro para realização de serviço de manutenção ou reparo.

29. Note-se que todas as hipóteses em que se permite a localização da mercadoria em outro estabelecimento, que não o habilitado, são aplicadas a mercadoria amparada pelo regime de DAF. Por sua vez, não existe previsão de encontrar-se mercadoria objeto de DE em outro lugar que não seja o próprio estabelecimento habilitado, como esclarece o inciso I do parágrafo 1º do art. 10, acima colacionado.

30. Portanto, diante da ausência de previsão acerca da possibilidade de retorno das partes e/ou peças saídas temporariamente do estabelecimento do beneficiário do regime de Depósito Especial, não há que se falar em possibilidade de interpretação. Não prosperando, também, a tese sustentada pela consulente de que o controle aduaneiro é “realizado através de sistema informatizado, e não através da limitação física e alfandegamento de espaço”, como se a correta localização da mercadoria fosse informação desimportante perante o controle fiscal.

31. Ressalte-se que a dispensa de alfandegamento, bem como a existência de um controle informatizado para tais fins são corolários de diversos princípios, dentre os quais, o da eficiência administrativa e o da boa-fé, e não dispensam outras formas de verificação pelo Fisco. Sendo assim, a ausência de previsão de saída temporária de mercadorias admitidas no regime de Depósito Especial não encontra relação com alfandegamento, tampouco com a existência de sistema informatizado de controle aduaneiro sobre tais mercadorias.

32. Por derradeiro, quanto ao marco inicial para fins de contagem do prazo do despacho para consumo, diante da ausência de previsão de saída temporária das mercadorias (partes e/ou peças) admitidas no regime, as regras a serem observadas são as estabelecidas tanto no art. 486 do Regulamento Aduaneiro, quanto no art. 21 da IN SRF nº 386/2004:

Reprodução parcial do Regulamento Aduaneiro

Art. 486. O despacho para consumo de mercadoria admitida no regime será efetuado pelo beneficiário até o dia dez do mês seguinte ao da saída das

mercadorias do estoque, com observância das exigências legais e regulamentares, inclusive as relativas ao controle administrativo das importações.

§ 1º O despacho para consumo poderá ser feito pelo adquirente de mercadoria admitida no regime, nos casos em que ele seja beneficiário de isenção ou de redução de tributos vinculada à qualidade do importador ou à destinação das mercadorias.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá dispor sobre hipóteses de adoção de prazo diverso do previsto no caput.

Reprodução parcial da IN SRF nº 386/2004

Art. 21. O despacho para consumo de mercadoria admitida no regime deverá ser efetivado até o dia 10 do mês seguinte ao da saída das mercadorias do estoque, com observância das exigências legais e regulamentares, inclusive as relativas ao controle administrativo das importações, mediante o registro de DI na unidade da SRF que jurisdicione o estabelecimento onde seja operado o regime.

Parágrafo único. O despacho para consumo poderá ser feito pelo adquirente de mercadoria admitida no regime, quando for beneficiário de isenção ou de redução de tributos vinculada à qualidade do importador ou à destinação das mercadorias. (Renumerado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1096, de 13 de dezembro de 2010)

§ 1º O despacho para consumo poderá ser feito pelo adquirente de mercadoria admitida no regime, quando for beneficiário de isenção ou de redução de tributos vinculada à qualidade do importador ou à destinação das mercadorias.

§ 2º Na hipótese prevista no inciso IX do art. 2º, o despacho para consumo de mercadoria admitida no regime deverá ser efetivado em até 3 (três) meses da saída das mercadorias do estoque. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1096, de 13 de dezembro de 2010)

§ 3º Na hipótese de exigência de controle administrativo por parte de outros órgãos anuentes, o despacho para consumo de mercadoria admitida no regime deverá ser efetivado até o último dia do mês seguinte ao da saída das mercadorias do estoque. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1320, de 15 de janeiro de 2013)

Conclusão

33. Diante de todo o exposto, conclui-se que:

Não há previsão de saída temporária do estabelecimento do beneficiário de partes e/ou peças admitidas no regime aduaneiro de Depósito Especial.

Para proceder-se ao despacho para consumo de mercadoria objeto de Depósito Especial devem ser observados os prazos estabelecidos na legislação disciplinadora do regime.

O descumprimento de norma operacional, ou de requisito ou condição para operar o regime, ensejará a aplicação das sanções administrativas correspondentes.

Encaminhe-se à Coordenação de Tributação Internacional – Cotin.

(Assinatura digital)

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

Aprovo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação – Cosit.

(Assinatura digital)

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotin

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 consultante.

(Assinatura digital)

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