Receita Federal
Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 24 - Cosit

Data 18 de março de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

CRÉDITO. IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRESCRIÇÃO. NOTA FISCAL COMPLEMENTAR.

O estabelecimento industrial ou equiparado pode creditar-se do IPI vinculado à importação, devido no desembaraço aduaneiro de bens, ainda que pago mediante parcelamento, decorrente, na espécie, de lançamento de ofício. Ou seja, poderá escriturar, em sua escrita fiscal, como crédito, a quantia paga, ainda que mediante parcelamento, correspondente à diferença de imposto apurada em procedimento fiscal, em relação ao IPI pago a menor no desembaraço aduaneiro dos produtos.

Por ser crédito extemporâneo, deverá ser escriturado pelo seu valor original, observado o prazo prescricional de cinco anos contado da efetiva entrada no estabelecimento daqueles produtos que tinham sido submetidos ao desembaraço aduaneiro.

Não existe previsão legal para que o montante a ser creditado seja submetido a qualquer tipo de atualização, assim como para que se incluam as importâncias pagas a título de multas e juros relativas ao imposto.

É exigida a emissão de nota fiscal complementar relativa ao lançamento do IPI não pago na época própria, em virtude de erro de cálculo ou de classificação fiscal, ainda que a regularização ocorrer fora do período de apuração dos respectivos impostos em que tenha sido emitida a Nota Fiscal originária.

O direito à utilização de crédito do IPI a que se refere o art. 256 do Regulamento do IPI (Ripi/2010) está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração no Ripi.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 489, de 2017, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT

Nº 300, de 2018, E À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 4, DE 24 DE JUNHO DE 2019.

Dispositivos Legais: Inciso II do § 3º do art. 153 da Constituição Federal; inciso I do art. 46, e art. 49 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966; art. 1º do Decreto nº 20.910, de 1932; inciso I do art. 35, inciso V do art. 226, arts. 251, 256, 257 e 407, inciso II do art. 434, e inciso I do art. 436 do Decreto nº 7.212, de 2010 (Ripi/2010); inciso IV do caput e § 3º do art. 21 do Convênio Sinief s/nº, de 1970; e Parecer Normativo CST nº 515, de 1971.

Relatório

A consulente acima identificada protocolizou a presente consulta na Agência da Receita Federal do Brasil (ARF) em Tietê/SP, jurisdicionada à Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Piracicaba/SP, com a finalidade de dirimir dúvidas acerca da legislação tributária a ela aplicável.

2. Informa a interessada, que tem por objeto social, *"Industrialização e comercialização de produtos formulados a base de resinas, endurecedores, tintas e outros produtos auxiliares (aceleradores, pastas corantes, etc); Importar e exportar tais produtos, além da Prestação de Serviços de assessoria inerentes a esta atividade; e Fabricação de produtos para terceiros";* e que *"realiza, com certa regularidade, operações de Importação de Matéria Prima, e para tal obedece as regras e legislações específicas para o Comércio Exterior".*

3. Afirma ainda, que *"recentemente foi autuada pela Receita Federal, sob apontamentos de divergência na Classificação Fiscal (NCM) da Matéria Prima importada, o que resultou em diferença tributária a ser recolhida à União"*.

4. Cita que de acordo com o Relatório de Ação Fiscal contido no processo de referida autuação, a fiscalização ali tratada *"teve por objetivo verificar a correta classificação fiscal e o correto tratamento tributário das importações do sistema de resina de poliuretano" "realizadas pela contribuinte, nos anos de 2014 a 2018"*.

5. Assim, a *"conclusão do procedimento de fiscalização foi de que a Matéria Prima importada teve uma Classificação Fiscal incorreta, e por consequência os tributos ora recolhidos da mesma forma foram efetuados a menor que o devido. As divergências tributárias apontaram diferença a ser recolhida no Imposto de Importação (II) e no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)".*

6. Declara a consulente, todavia, que *"foi autuada (conforme citado acima), e reconhecendo o erro, efetuou o pagamento do Auto de Infração de forma integral, sem qualquer tipo de questionamento e/ou impugnação, em 15/08/2019".*

7. Face ao relatado, e intitulando item "I – DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO" em sua petição, o conteúdo exposto até momento, foram apresentadas as seguintes indagações:

> *1) É possível, e permitido o Crédito do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) para a situação apresentada no Item I?*
>
> 2) *Em caso de permissão do Crédito, é necessária a Emissão de Nota Fiscal Complementar do IPI para o devido registro do Crédito na Apuração Fiscal?"*

Fundamentos

8. 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.

9. 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.

10. 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.

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

12. No que tange às indagações apresentadas, versam sobre a possibilidade de estabelecimento importador de produtos de procedência estrangeira creditar-se de IPI vinculado à importação desses produtos, pago em virtude de lançamento de ofício, e, frente à existência de tal possibilidade, sobre o dever de emitir "*Nota Fiscal Complementar do IPI para o devido registro do Crédito na Apuração Fiscal".*

13. Sobre o assunto indagado na primeira questão, já se pronunciou a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) desta Secretaria, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 489, de 26 de setembro de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 28 de setembro de 2017, e da Solução de Consulta Cosit nº 300, de 26 de dezembro de 2018, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 2 de janeiro de 2019, que nos termos do art. 22

da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, têm efeito vinculante no âmbito desta Secretaria, em relação à interpretação a ser dada à matéria:

> *"**Art. 22.** Existindo Solução de Consulta Cosit ou Solução de Divergência, as consultas com mesmo objeto serão solucionadas por meio de Solução de Consulta Vinculada.*
> *Parágrafo único. A Solução de Consulta Vinculada, assim entendida como a que reproduz o entendimento constante de Solução de Consulta Cosit ou de Solução de Divergência, será proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit."*

14. Os trechos da Solução de Consulta Cosit nº 489, de 2017, relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes:

> "DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI
>
> *21. É cediço que a Carta Magna garante a não cumulatividade do IPI no seu art. 153, § 3º, inciso II.*
>
> *22. Nesse sentido, é importante trazer à baila os arts. 46, inciso I, e 49 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):*
>
> > *Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:*
> >
> > *I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;*
> >
> > *(...)*
> >
> > *Art. 49. O imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.*
> >
> > *Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.*
>
> *23. Tendo em conta o mencionado art. 226, inciso V, do RIPI/2010, que assegura o direito ao creditamento do IPI relativo ao desembaraço aduaneiro, à luz do princípio da não cumulatividade desse imposto, previsto na Constituição e no CTN, segue-se que o contribuinte pode creditar-se do IPI vinculado à importação, devido no desembaraço aduaneiro de bens, ainda que pago mediante parcelamento, decorrente, na espécie, de lançamento de ofício. No entanto, ressalte-se que, como foi anteriormente comentado em relação à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, não devem ser consideradas as*

importâncias pagas a título de multas e juros relativos ao IPI, haja vista as hipóteses taxativas (numerus clausus) de créditos elencadas na legislação de regência."

15. E os trechos da Solução de Consulta Cosit nº 300, de 2018, relevantes para a solução do presente feito, e que complementam os dispositivos da Solução de Consulta anteriormente transcrita, são os seguintes:

> ***"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI***
>
> *PRINCÍPIO. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSTO VINCULADO À IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. VALOR PAGO. CRÉDITO. PRAZO PRESCRICIONAL.*
>
> *O estabelecimento importador, "ex vi" do art. 226, inciso V, do Ripi/2010, poderá creditar-se do IPI vinculado à importação de produtos de procedência estrangeira pago em virtude de lançamento de ofício. Ou seja, poderá escriturar, em sua escrita fiscal, como crédito a quantia paga, ainda que mediante parcelamento, correspondente à diferença de imposto apurada em procedimento fiscal, em relação ao IPI pago a menor no desembaraço aduaneiro dos produtos. Por ser crédito extemporâneo, deverá ser escriturado pelo seu valor original, observado o prazo prescricional de cinco anos contado da efetiva entrada no estabelecimento daqueles produtos que tinham sido submetidos ao desembaraço aduaneiro. Não existe previsão legal para que o montante a ser creditado seja submetido a qualquer tipo de atualização assim como para que inclua as importâncias pagas a título de multas e juros relativas ao imposto.*
>
> *(...)*
>
> ***SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 489, DE 26 DE SETEMBRO DE 2017 (DOU 28/09/2017)***
>
> ***Dispositivos Legais:*** *Constituição Federal, art. 153, §3º, inciso II; Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 46, inciso I, e art. 49; Decreto nº 20.910, de 1932, art. 1º; Decreto nº 7.212, de 2010 (Ripi/2010), art. 35, inciso I, art. 226, inciso V, art. 251, inciso I, art. 434, inciso II, e art. 436, inciso I; e Parecer Normativo CST nº 515, de 1971.*
>
> *(...)*
>
> ***Fundamentos***
>
> *13. Em primeiro lugar, para o deslinde das questões, transcreva-se os arts. 46 e 49 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), e os arts. 35, inciso I, e 226, inciso V, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Ripi/2010):*

CTN

"Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

(....)

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes."

Ripi/2010

"Art. 35. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou

(....)

Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):

.....

V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;

....."

14. Em seguida, esclareça-se que o Ripi/2010, objetivando atender ao princípio da não cumulatividade do imposto a que se refere o parágrafo 3º, inciso II, do artigo 154 da Constituição Federal e o art. 49 do CTN, atribui ao contribuinte do IPI o direito de crédito do imposto relativo a produtos entrados em seu estabelecimento para ser abatido do que for devido pelo dele saídos, num mesmo período de apuração, bem como relaciona em seu art. 226 os créditos básicos do imposto.

15. Assim, o inciso V do art. 226 do Ripi/20101, diante do fato gerador do IPI previsto no art. 35, inciso I, do Ripi/2010, preceitua que o importador, como estabelecimento equiparado a industrial (art. 9º, inciso

I, do Ripi/2010), tem direito ao crédito do imposto pago no despacho aduaneiro dos produtos que importou e que entraram no seu estabelecimento (IPI vinculado à importação).

15.1 O desembaraço aduaneiro é o ato final do despacho e da conferência aduaneira, que consistem nos procedimentos administrativos tendentes a verificar a regularidade da importação através do exame dos documentos exigidos e da conferência física dos produtos. Completa-se com a liberação da mercadoria feita pela autoridade fiscal competente e é este momento, quando se completa o desembaraço aduaneiro, que constitui o elemento temporal do fato gerador do IPI vinculado à importação.

16. Dito isso e considerando o contexto acima delineado, passa-se a analisar a indagação formulada no subitem 12.1 quanto a possibilidade de o estabelecimento importador, com base no art. 226, inciso V, do Ripi/2010, creditar-se do IPI vinculado à importação de produtos de procedência estrangeira pago em virtude de lançamento de ofício. Em outras palavras, se o estabelecimento importador poderá escriturar, na sua escrita fiscal, como crédito a quantia paga, ainda que mediante parcelamento, correspondente à diferença de imposto apurada em procedimento fiscal, em relação ao IPI pago a menor no desembaraço aduaneiro dos produtos.

17. Quanto ao direito do referido crédito, a Coordenação Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), publicou a Solução de Consulta nº 489 – Cosit, de 26 de setembro de 2017, no DOU de 28/09/2017.

18. Sendo assim, considerando que nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, a Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, a presente solução de consulta, nesta parte, vincula-se, ao entendimento constante na Solução de Consulta nº 489 – Cosit, de 2017, cujo teor é abaixo reproduzido:
(...)

19. Assegurado o direito da consulente ao crédito mencionado no item 16, cabe analisar as questões formuladas nos subitens 12.2 e 12.3, relativas ao momento e ao prazo de escrituração de tal crédito. Para tanto é necessário definir, de início, a natureza jurídica dos créditos básicos, tendo em vista que as questões envolvem prescrição de créditos básicos do imposto escriturados pelo sujeito passivo.

20. Tal definição é encontrada no Parecer Normativo (PN) CST nº 515, de 10 de agosto de 1971 (DOU de 27/08/1971), ainda vigente, de acordo com o qual referidos créditos possuem natureza de dívidas (passivas) da União. Sendo assim, por simetria, tratam-se também de direitos do sujeito passivo perante a Fazenda Pública Federal, os quais,

em homenagem à segurança jurídica e à estabilidade das relações tributárias, estão sujeitos a prazo para o seu exercício.

21. Posto isso, estuda-se qual norma deve ser aplicada para regular o prazo para exercício desse direito creditório.

22. Analisando o Código Tributário Nacional, verifica-se que não há dispositivo tratando do tema.

23. Assim, não havendo norma específica regendo a matéria, deve-se aplicar a norma geral de prescrição dos direitos contra a Fazenda Pública Federal, regulamentada pelo Decreto nº 20.910, de 6 de janeiro de 1932, recepcionado pela Constituição Federal com força de lei:

> *"Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda federal, estadual ou municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem."*

24. Como se verifica do Decreto acima transcrito, todo e qualquer direito contra a Fazenda Pública Federal, seja qual for a sua natureza, prescreve em cinco anos contados da data do ato ou do fato do qual se originarem.

25. Resta saber qual a data do fato que origina o direito ao crédito do IPI, especificamente no caso do crédito básico relativo ao IPI vinculado à importação.

26. Na regra geral aplicada ao IPI vinculado à importação, verifica-se os seguintes momentos distintos: o imposto deve ser pago no momento do registro da Declaração de Importação (DI), que dá início ao despacho aduaneiro; o fato gerador concretiza-se com o desembaraço aduaneiro dos produtos de procedência estrangeira; e os créditos relativos ao imposto pago no desembaraço aduaneiro desses produtos são escriturados quando da efetiva entrada deles no estabelecimento industrial ou a ele equiparado, à vista das notas fiscais de entrada, conforme prescreve o art. 226, inciso V, c/c o art. 251, inciso I, o art. 434, inciso II, e o art. 436, inciso I, todos do Ripi/2010. Reproduz-se abaixo os citados dispositivos:

> *"Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei nº 4.502, de 1964, art. 25):*
>
> *.....*
>
> *V - do imposto pago no desembaraço aduaneiro;*
>
> *(.....)*

Art. 251. Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:

I - nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;

(.....)

Art. 434. A nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, será emitida sempre que no estabelecimento entrarem, real ou simbolicamente, produtos:

.....

II - importados diretamente do exterior, bem como os adquiridos em licitação promovida pelo Poder Público;

(.....)

Art. 436. A nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, na hipótese do art. 434, será emitida, conforme o caso:

I - no momento em que os produtos entrarem no estabelecimento;

.....”

27. Como se vê, o direito creditório relativo ao imposto pago no desembaraço aduaneiro dos produtos de procedência estrangeira nasce com a efetiva entrada desses produtos no estabelecimento industrial ou a ele equiparado e é a partir dessa data que começa a correr o prazo prescricional de 5 (cinco anos).

28. Sendo assim e considerando que o IPI vinculado à importação de produtos de procedência estrangeira decorrente de lançamento de ofício (diferença de imposto apurada em procedimento fiscal em relação ao IPI pago a menor no desembaraço aduaneiro) se reporta ao imposto pago no desembaraço aduaneiro dos produtos importados que entraram no estabelecimento importador à época da efetivação do desembaraço, o direito creditório relativo à quantia correspondente à citada diferença de imposto, lançada de ofício, submete-se às regras gerais aplicadas ao IPI vinculado à importação, sendo permitido ao estabelecimento importador escriturar a quantia paga como crédito no prazo prescricional de cinco anos contado da efetiva entrada daqueles produtos importados no seu estabelecimento. Por ser crédito extemporâneo, deverá ser escriturado pelo seu valor original, não existindo previsão legal para que seja

submetido a qualquer tipo de atualização assim como para que inclua as importâncias pagas a título de multas e juros relativas ao imposto.

29. No mesmo sentido, se a quantia correspondente à diferença referida no item anterior for paga mediante parcelamento, o estabelecimento importador poderá, à medida do pagamento das parcelas, escriturar, na escrita fiscal, como crédito de IPI o valor da parcela paga, desde que para cada parcela escriturada não seja ultrapassado o prazo prescricional de cinco anos contado da efetiva entrada no estabelecimento daqueles produtos que tinham sido submetidos ao desembaraço aduaneiro. Por ser crédito extemporâneo, as parcelas deverão ser escrituradas pelo seu valor original, não existindo previsão legal para que sejam submetidas a qualquer tipo de atualização assim como para que incluam as importâncias pagas a título de multas e juros relativas ao imposto.

Conclusão

30. Diante do exposto conclui-se:

30.1 quanto à indagação constante no subitem 12.2, que o estabelecimento importador, "ex vi" do art. 226, inciso V, do Ripi/2010, poderá creditar-se do IPI vinculado à importação de produtos de procedência estrangeira pago em virtude de lançamento de ofício. Ou seja, poderá escriturar, em sua escrita fiscal, como crédito a quantia paga, ainda que mediante parcelamento, correspondente à diferença de imposto apurada em procedimento fiscal, em relação ao IPI pago a menor no desembaraço aduaneiro dos produtos. Por ser crédito extemporâneo, deverá ser escriturado pelo seu valor original, observado o prazo prescricional de cinco anos contado da efetiva entrada no estabelecimento daqueles produtos que tinham sido submetidos ao desembaraço aduaneiro. Não existe previsão legal para que o montante a ser creditado seja submetido a qualquer tipo de atualização assim como para que inclua as importâncias pagas a título de multas e juros relativas ao imposto; e

30.2 quanto às indagações constantes nos subitens 12.2 e 12.3, que, havendo parcelamento da quantia correspondente à diferença referida acima, o valor de cada parcela poderá ser escriturado, na escrita fiscal do estabelecimento importador, como crédito de IPI, à medida em que ocorrer seu efetivo pagamento, desde que para cada parcela escriturada não seja ultrapassado o prazo prescricional de cinco anos contado da efetiva entrada no estabelecimento daqueles produtos que tinham sido submetidos ao desembaraço aduaneiro. Por ser crédito extemporâneo, as parcelas deverão ser escrituradas pelo seu valor original, não existindo previsão legal para que sejam submetidas a qualquer tipo de atualização assim como para que incluam as importâncias pagas a título de multas e juros relativas ao imposto."

16. Cumpre acrescer que posteriormente, a Solução de Divergência Cosit nº 4, de 24 de junho de 2019, ao analisar o prazo prescricional de 5 (cinco) anos do direito da pessoa jurídica importadora de apropriar créditos de IPI referentes a valores desse tributo pagos, ainda que mediante parcelamento, decorrentes de lançamento de ofício em procedimento fiscal que apurou diferença entre o IPI devido e o IPI pago a menor no desembaraço de mercadoria estrangeira importada do exterior, concluiu por manter a decisão proferida na Solução de Consulta Cosit nº 300, de 2018, e reformar parcialmente a Solução de Consulta Cosit nº 489, de 2017, apresentando conclusão nos seguintes termos:

> *"20. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência respondendo ao autor do recurso especial de divergência interpretativa que, no caso de parcelamento da quantia correspondente à diferença de imposto lançada de ofício, o valor de cada parcela poderá ser escriturado, na escrita fiscal do estabelecimento importador, como crédito de IPI, à medida que ocorrer seu efetivo pagamento, desde que para cada parcela escriturada não seja ultrapassado o* ***prazo prescricional de cinco anos contado da efetiva entrada no estabelecimento daqueles produtos*** *que tenham sido submetidos ao desembaraço aduaneiro.*
>
> *21. (...)" (grifos nossos)*

17. Portanto, fica esclarecido que a Solução de Divergência Cosit nº 4, de 2019, em nada modificou o disposto nos itens 21 a 23 da Solução de Consulta Cosit nº 489, de 2017, transcritos no item 14, que embasam a presente Solução de Consulta.

18. Assim, extrai-se das Soluções de Consulta acima transcritas, resposta à pergunta 1 transcrita no item 7, que pode ser sintetizada nos seguintes termos:

18.1. o estabelecimento industrial ou equiparado pode creditar-se do IPI vinculado à importação, devido no desembaraço aduaneiro de bens, ainda que pago mediante parcelamento, decorrente, na espécie, de lançamento de ofício;

18.2. ou seja, poderá escriturar, em sua escrita fiscal, como crédito, a quantia paga, ainda que mediante parcelamento, correspondente à diferença de imposto apurada em procedimento fiscal, em relação ao IPI pago a menor no desembaraço aduaneiro dos produtos;

18.3. por ser crédito extemporâneo, deverá ser escriturado pelo seu valor original, observado o prazo prescricional de cinco anos contado da efetiva entrada no estabelecimento daqueles produtos que tinham sido submetidos ao desembaraço aduaneiro; e

18.4. não existe previsão legal para que o montante a ser creditado seja submetido a qualquer tipo de atualização, assim como para que se inclua as importâncias pagas a título de multas e juros relativas ao imposto.

19. No que se refere às obrigações acessórias da pessoa jurídica contribuinte do IPI, dentre as quais, a de emitir notas fiscais e de manter registro de suas operações em sua escrituração, no âmbito federal, é tratada detalhadamente na legislação do IPI e nos

comandos do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), mediante seus convênios e ajustes Sinief.

20. O art. 256 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – Ripi, no que se refere aos créditos básicos de IPI, prevê a sua utilização pelo estabelecimento industrial ou equiparado, mediante dedução do IPI devido quando da saída de produtos desses estabelecimentos. Ou ainda, na hipótese de acúmulo de saldo credor em cada trimestre-calendário, decorrente da aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem nos termos do § 2º desse artigo, a utilização mediante compensação ou ressarcimento nos termos de legislação específica:

> ***"Seção IV***
>
> ***Da Utilização dos Créditos***
>
> ***Normas Gerais***
>
> *Art. 256. Os créditos do imposto escriturados pelos estabelecimentos industriais, ou equiparados a industrial, serão utilizados mediante dedução do imposto devido pelas saídas de produtos dos mesmos estabelecimentos (Constituição, art. 153, § 3º, inciso II, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 49).*
>
> *§ 1º Quando, do confronto dos débitos e créditos, num período de apuração do imposto, resultar saldo credor, será este transferido para o período seguinte, observado o disposto no § 2º (Lei nº 5.172, de 1996, art. 49, parágrafo único , e Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).*
>
> *§ 2º O saldo credor de que trata o § 1º, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento, tributado à alíquota zero, ou ao abrigo da imunidade em virtude de se tratar de operação de exportação, nos termos do inciso II do art. 18, que o contribuinte não puder deduzir do imposto devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 268 e 269, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.779, de 1999, art. 11).*

21. Todavia, o art. 257 do Ripi, condiciona a utilização dos créditos de IPI, ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso, bem como das exigências relacionadas à escrituração dos mesmos, como se constata no texto de referido artigo:

> *"**Art. 257.** O direito à utilização do crédito a que se refere o art. 256 está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e **das exigências previstas para a sua escrituração neste Regulamento**." (grifo nosso)*

20. É exigência do art. 251 do Ripi que o estabelecimento industrial ou equiparado que se beneficia do crédito de IPI efetive a sua escrituração, face a documentos que comprovem a legitimidade daquele crédito, dentre os quais pode-se citar a nota fiscal:

> ***Requisitos para a Escrituração***
>
> *"**Art. 251.** Os créditos serão escriturados pelo beneficiário, em seus livros fiscais, à vista do documento que lhes confira legitimidade:*
>
> *I - nos casos dos créditos básicos, incentivados ou decorrentes de devolução ou retorno de produtos, na efetiva entrada dos produtos no estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial;*
>
> *II – (...)"*

21. De outra parte, adicione-se que o art. 383 do Ripi exige a guarda de livros, bem como de elementos do documentário fiscal até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações ali documentadas:

> ***Normas de Escrituração***
>
> *"**Art. 383.** Os livros, os documentos que servirem de base à sua escrituração e demais elementos compreendidos no documentário fiscal serão escriturados ou emitidos em ordem cronológica, sem rasuras ou emendas, e conservados no próprio estabelecimento para exibição aos agentes do Fisco, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram (Lei nº 5.172, de 1966, art. 195 , e Lei nº 4.502, de 1964, arts. 57, § 1º, e 58).*

22. Quanto à emissão de nota fiscal (modelos 1 ou 1-A), o art. 407 do Ripi a exige em diversos casos, dentre os quais cumpre citar o do inciso XII, segundo o qual, ela é obrigatória nos casos em que o destaque do IPI deixou de ser efetuado ou foi efetuado a menor, em época própria, devido a erro de cálculo ou de classificação:

> ***"Hipóteses de Emissão***
>
> *Art. 407. A nota fiscal, modelos 1 ou 1-A, será emitida:*
>
> *(...)*
>
> *XII - no destaque que deixou de ser efetuado na época própria, ou que foi efetuado com erro de cálculo ou de classificação, ou, ainda, com diferença de preço ou de quantidade;"*

23. E o Convênio Sinief s/nº, de 15 de dezembro de 1970, norma complementar às regras tratadas no Capítulo X – DO DOCUMENTÁRIO FISCAL do Título VIII do Ripi (art. 391 do Ripi), em seu art. 21, no inciso IV do caput e no § 3º, também exige a emissão de nota fiscal para fins de lançamento de IPI que não foi destacado e pago à época própria devido a erro de cálculo ou de classificação, tanto nos casos em que a regularização ocorra

ainda no período de apuração dos respectivos impostos em que tenha sido emitida a nota fiscal originária, quanto nos casos em que tal regularização ocorra após esse período:

> "***Art. 21.*** *A Nota Fiscal, além das hipóteses previstas no artigo anterior, será também emitida:*
>
> *(...)*
>
> *IV - para lançamento do Imposto sobre Produtos Industrializados e/ou do Imposto de Circulação de Mercadorias, não pagos nas épocas próprias, em virtude de erro de cálculo ou de classificação fiscal, quando a regularização ocorrer no período de apuração dos respectivos impostos em que tenha sido emitida a Nota Fiscal originária;*
>
> *(...)*
>
> *§ 3º Nas hipóteses dos incisos III e IV, se a regularização não se efetuar dentro dos prazos mencionados, a Nota Fiscal será também emitida, sendo que as diferenças dos impostos devidos serão recolhidas em guias especiais, com as especificações necessárias da regularização; na via da Nota Fiscal presa ao talonário deverá constar essa circulação, mencionando-se o número e a data da guia de recolhimento.*
>
> *(...)"*

25. As notas fiscais modelo 1 e 1-A de que trata o Ripi foram substituídas, nas hipóteses em que eram previstas na legislação, pela Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), como se constata na aba "Perguntas Frequentes" ("Conceito, uso e obrigatoriedade da NF-e") disponível no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, no endereço https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/perguntasFrequentes.aspx?tipoConteudo=E4+tmY+ODf4=, consultado no dia 13 de maio de 2020:

> *"Para quais tipos de operações (ex: entrada, saída, importação, exportação, simples remessa) a NF-e pode ser utilizada?*
>
> *A NF-e substitui a nota fiscal modelo 1 e 1-A em todas as hipóteses previstas na legislação em que esses documentos possam ser utilizados. Isso inclui, por exemplo: a Nota Fiscal de entrada, operações de importação, operações de exportação, operações interestaduais ou ainda operações de simples remessa."*

26. A Cláusula segunda do Protocolo ICMS nº 42, de 3 de julho de 2009, obriga a substituição das notas fiscais modelo 1 e 1-A pela NF-e aos contribuintes que realizem operações de comércio exterior:

> ***Cláusula segunda*** *Ficam obrigados a emitir Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, modelo 55, em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, a partir de 1º de dezembro de 2010, os contribuintes que, independentemente da atividade econômica exercida, realizem operações:*
>
> *(...)*

III - de comércio exterior."

27. Em relação à Nota Fiscal Complementar, em consulta ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica, no arquivo "Orientação de Preenchimento da NF-e – versão 2.02" (do link "Manuais" da aba "Documentos"), consultado no dia 13 de maio de 2020 no endereço eletrônico https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/listaConteudo.aspx?tipoConteudo=33ol5hhSYZk=, constata-se o seguinte direcionamento disponível em sua página 10:

> *"**NF-e Complementar***
>
> *A Nota Fiscal Complementar é emitida para acrescentar dados e valores antes não informados no documento fiscal original, observando as definições da legislação, tais como:*
>
> • *Na exportação, se o valor resultante do contrato de câmbio acarretar acréscimo ao valor da operação constante na Nota Fiscal;*
>
> • *Na regularização em virtude de diferença no preço, em operação ou prestação, ou na quantidade de mercadoria;*
>
> • ***Para lançamento do imposto, não efetuado em época própria, em virtude de erro de cálculo ou de classificação fiscal**.*
>
> *Desse modo, o contribuinte deverá emitir nota fiscal eletrônica complementar quando o documento fiscal original consignar quantidade de mercadoria e/ou valor inferior ao da efetiva operação. Assim, essa NF-e corresponderá a diferença de quantidade ou de valor, fazendo constar na mesma o motivo de sua emissão e a referência da nota fiscal original, devendo o emitente escriturá-la no livro Registro de Saída no período em que for emitida. Neste documento constará a mesma informação sobre o tipo de tributação ocorrida na operação original, ou seja, tributação normal, diferimento e outros."* (grifo nosso)

28. A situação relatada no presente processo, de pagamento de IPI vinculado à importação devido em desembaraço aduaneiro de bens, decorrente de lançamento de ofício, no qual foi apontado erro na classificação fiscal das mercadorias importadas, seguido de posterior aproveitamento dos créditos decorrentes daquelas operações, nos termos permitidos pela legislação pertinente, enquadra-se perfeitamente em uma das hipóteses em se exigem a emissão de nota fiscal complementar.

29. Conclui-se, portanto, que:

29.1. é exigida a emissão de nota fiscal complementar relativa ao lançamento do IPI não pago na época própria, em virtude de erro de cálculo ou de classificação fiscal, ainda que a regularização ocorrer fora do período de apuração dos respectivos impostos em que tenha sido emitida a Nota Fiscal originária; e

29.2. o direito à utilização de crédito do IPI a que se refere o art. 256 do Ripi está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração no Ripi.

Conclusão

30. Com base no exposto:

30.1. responde-se à consulente que:

30.1.1. o estabelecimento industrial ou equiparado pode creditar-se do IPI vinculado à importação, devido no desembaraço aduaneiro de bens, ainda que pago mediante parcelamento, decorrente, na espécie, de lançamento de ofício;

30.1.2. ou seja, poderá escriturar, em sua escrita fiscal, como crédito, a quantia paga, ainda que mediante parcelamento, correspondente à diferença de imposto apurada em procedimento fiscal, em relação ao IPI pago a menor no desembaraço aduaneiro dos produtos;

30.1.3. por ser crédito extemporâneo, deverá ser escriturado pelo seu valor original, observado o prazo prescricional de cinco anos contado da efetiva entrada no estabelecimento daqueles produtos que tinham sido submetidos ao desembaraço aduaneiro;

30.1.4. não existe previsão legal para que o montante a ser creditado seja submetido a qualquer tipo de atualização, assim como para que se incluam as importâncias pagas a título de multas e juros relativas ao imposto;

30.1.5. é exigida a emissão de nota fiscal complementar relativa ao lançamento do IPI não pago na época própria, em virtude de erro de cálculo ou de classificação fiscal, ainda que a regularização ocorrer fora do período de apuração dos respectivos impostos em que tenha sido emitida a Nota Fiscal originária; e

30.1.6. o direito à utilização de crédito do IPI a que se refere o art. 256 do Ripi está subordinado ao cumprimento das condições estabelecidas para cada caso e das exigências previstas para a sua escrituração no Ripi.

30.2. propõe-se que seja a presente consulta considerada vinculada parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 489, de 2017, à Solução de Consulta Cosit nº 300, de 2018, e à Solução de Divergência Cosit nº 4, de 2019, nos termos do art. 22 da IN RFB nº 1.396, de 2013, tendo em vista que o questionamento objeto da primeira pergunta foi respondido pelas referidas soluções.

Assinado digitalmente
LENI FUMIE FUJIMOTO
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

31. De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados - Cotri.

Assinado digitalmente
ANTÔNIO MARCOS SERRAVALLE SANTOS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF08

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

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Ordem de Intimação

33. 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