

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Divergência nº 7 - Cosit**Data** 23 de janeiro de 2017**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****Assunto:** Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**Ementa:** BENEFÍCIO FISCAL. NATUREZA DO CRÉDITO. IPI. EXPORTAÇÃO.

O benefício fiscal assegurado pelo art. 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.894, de 1981, não tem natureza jurídica de crédito tributário, mas de crédito financeiro desvinculado da sistemática do IPI. Assim, não são cabíveis a escrituração e a utilização do referido crédito na forma da legislação do IPI vigente.

A empresa comercial que adquira, no mercado interno, produtos de fabricação nacional tributados e os exporte contra pagamento em moeda estrangeira conversível tem direito a crédito financeiro equivalente ao montante de IPI destacado em nota fiscal de venda emitida pelo produtor-vendedor ou comerciante contribuinte do imposto. Na hipótese de aquisição de comerciante não contribuinte do IPI, haverá direito ao crédito se houver incidido o imposto na última saída do produto de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, sendo, nesse caso, o valor do crédito a que faz jus o adquirente exportador igual ao montante do IPI que houver sido pago naquela saída.

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, art. 1º, inciso I; Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992, art. 1º, III; Decreto nº 4.544, de 2002 (Ripi/2002), atual Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Ripi/2010); IN SRF nº 60, de 1989;; PN CST nº 311/71.

Relatório

Trata-se de representação de divergência formulada pela interessada, com fundamento no art. 16 da IN RFB nº 740, de 2 de maio de 2007 (atual art. 19 da IN RFB nº 1396 de 16 de setembro de 2013), interposta tempestivamente, tendo em vista a ciência dada em 15/12/2010 e o recurso protocolizado em 14/01/2011, e instruída conforme determinado pela mesma IN.

2. A referida representação foi encaminhada a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) alicerçada na alegação de existência de conflito entre Soluções de Consulta emanadas por diferentes regiões fiscais.

3. A interessada informa ter verificado dissenso interpretativo entre soluções de consulta relativas ao crédito do IPI de que trata o art. 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, que assegurou às empresas que exportassem, contra pagamento em moeda estrangeira conversível, produtos de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno, o crédito do IPI que houvesse incidido na aquisição, conforme abaixo:

Art. 1º Às empresas que exportarem, contra pagamento em moeda estrangeira conversível, produtos de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno, fica assegurado:

I - o crédito do imposto sobre produtos industrializados que haja incidido na aquisição dos mesmos; (Vide Lei nº 8.402, de 1992)

.....
.....

§ 1º - O crédito previsto no item I deste artigo será equivalente:

a) no caso de aquisição a produtor-vendedor ou a comerciante contribuinte do imposto sobre produtos industrializados, ao montante desse tributo, constante da respectiva nota fiscal;

b) no caso de aquisição a comerciante não contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, até o montante deste tributo que houver incidido na última saída do produto de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, segundo instruções expedidas pelo Ministro da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 7.739, de 1989)

.....
.....

4. A Divisão de Tributação (Disit) da 8ª Região Fiscal, ao ser indagada sobre o crédito do IPI relativo ao Decreto-lei nº 1.894, de 16 de dezembro de 1981, art. 1º, inciso I; Lei nº 8.402, de 1992, 1º, inciso III; e, IN SRF nº 60, de 1989; se manifestou da seguinte forma na Solução de Consulta nº 373, de 2010:

ESTÍMULO FISCAL. CRÉDITO.

O estímulo fiscal assegurado pelo art. 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.894, de 1981, não tem natureza jurídica de crédito tributário, mas, sim, de crédito financeiro, desvinculado da sistemática do IPI, não sendo cabíveis, portanto, o registro e a utilização do referido crédito na forma da legislação do IPI em vigor.

5. Por outro lado, a Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 10ª Região Fiscal (SRRF10/Disit), nos termos da Solução de Consulta nº 170, de 2001, e da Solução de Consulta nº 34, de 2002, entendeu que:

Solução de Consulta nº 170, de 2001

EXPORTAÇÃO. CRÉDITOS. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.

A empresa comercial que adquira no mercado interno produtos de fabricação nacional tributados e exporte-os contra pagamento em moeda estrangeira conversível tem direito ao crédito do IPI constante da nota fiscal de venda emitida pelo produtor-vendedor ou comerciante contribuinte do imposto. Na hipótese de aquisição a comerciante não contribuinte do IPI, haverá direito ao crédito se houver incidido o imposto na última saída do produto de estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, sendo, nesse caso, o valor do crédito a que faz jus o adquirente exportador igual ao montante do IPI que houver pago naquela saída.

Solução de Consulta nº 34, de 2002

EXPORTAÇÃO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS. CRÉDITOS. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.

A empresa comercial que adquira, no mercado interno, bebidas sujeitas ao regime de tributação por alíquotas específicas de IPI e exporte-as contra pagamento em moeda estrangeira conversível tem direito ao crédito do IPI

que houver sido efetivamente pago, ainda que haja adquirido essas bebidas de pessoa jurídica comerciante não contribuinte do IPI. O valor do crédito a que faz jus o exportador será igual ao montante do IPI que houver sido pago na saída das bebidas do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. Não haverá direito ao crédito caso o IPI tenha saído do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial com suspensão, ou tenha sido aproveitado em qualquer etapa da cadeia de produção-circulação.

6. A recorrente postula que a divergência encontrada nas Soluções de Consulta advém de suposta interpretação equivocada da Disit da 8ª Região Fiscal quanto ao seu caso. Sustenta, pois, que, por não ser Empresa Comercial Exportadora – fato determinante não observado pela Disit/8ª Região Fiscal –, não tem como cumprir os requisitos do art. 2º do Decreto-lei nº 1.248, de 1972, e, por consequência, não há como o produto por ela adquirido sair do estabelecimento industrial com suspensão do IPI, *in verbis*:

(...)

Ou seja, na Solução de Consulta ora recorrida a SRRF entendeu que, sendo a recorrente uma comercial exportadora (?!), a saída do produto do estabelecimento industrial conta com suspensão do IPI e, não havendo a incidência do imposto, não há que se falar no crédito ora questionado.

Mas, ressalte-se: **a Recorrente não é comercial exportadora, logo, o produto não sai com suspensão do IPI do estabelecimento industrial!!!**

De fato, a condição de comercial exportadora necessariamente implica no cumprimento dos requisitos previstos no art. 2º do Decreto-lei nº 1.248/1972(...)

A Recorrente, por seu turno, definitivamente não preenche tais requisitos, razão pela qual não pode ser tida como comercial exportadora.

Assim, é que a SRRF da 8ª Região, partindo de premissa equivocada, proferiu entendimento divergente daqueles contidos nas Soluções de Consulta nº 170/01 e 34/02, da 10ª Região Fiscal.

Fundamentos

7. Preliminarmente, há de se ressaltar que a recorrente toma premissa incorreta por base argumentativa ao apontar que as conclusões da 8ª Região Fiscal decorreram do erro de ter

desconsiderado que a interessada não pode ser enquadrada como Empresa Comercial Exportadora com registro especial e que atenda aos ditames do Decreto-lei nº 1.248, de 1972, (reconhecida pela RFB como *trading company*). Prossegue apontando que, caso a indigitada Disit tivesse percebido tal equívoco, não haveria razão para impossibilitar a escrituração dos créditos de IPI, uma vez que, por não ser Comercial Exportadora, não há como adquirir produtos com suspensão do imposto.

8. É pacífico o entendimento de que a aquisição de mercadorias realizada para remessa à exportação pode se dar com suspensão, mesmo para Comerciais Exportadoras que não tenham registro especial, ou seja, não se enquadrem como *trading companies*, bastando, portanto, que tenham tal atividade como objeto social e tenham registro na Secex e RFB como exportadoras, conforme apontam as Soluções de Consulta nº 26, de 2005, da Disit da 10ª Região Fiscal, nº 40, de 2012, da 6ª Região Fiscal; e, mais recentemente, na Nota Cosit-E nº 7, de 2017, que seguem:

Solução de Consulta nº 26, de 2005 – Disit 10ª Região Fiscal

Desde que esteja caracterizado o fim específico de exportação, a Cofins não-cumulativa não incide sobre as receitas decorrentes das operações de vendas tanto para empresas comerciais exportadoras reguladas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, como para as empresas comerciais exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

Solução de Consulta nº 40, de 2012, – Disit 6ª Região Fiscal

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: A não incidência da Cofins de que trata o art. 6º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, se aplica a todas as empresas comerciais exportadoras que adquirirem produtos com o fim específico de exportação. Duas são as espécies de empresas comerciais exportadoras: a constituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e a simplesmente registrada na Secretaria de Comércio Exterior (Secex) do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Considera-se fim específico de exportação a remessa direta dos produtos vendidos a embarque de exportação ou a recinto

alfandegado, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Se a venda for feita a comercial exportadora constituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, também se considera fim específico de exportação a remessa direta dos produtos vendidos ao recinto de uso privativo de que trata o art. 14 da Instrução Normativa SRF nº 241, de 2002.

Nota Cosit-E nº 7, de 6 de janeiro de 2017.

No que diz respeito ao tratamento tributário, na remessa para *trading companies* de mercadorias vendidas com fim específico de exportação, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação são assegurados ao produtor-vendedor desde a saída da mercadoria de seu estabelecimento. Quanto às demais, o produto vendido sai do estabelecimento industrial com suspensão dos tributos quando são remetidos **diretamente** do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. Nessa hipótese, não há possibilidade de remessa para local não alfandegado.

9. Além disso, a recorrente colaciona Soluções de Consulta da 10ª Região Fiscal, como parâmetro para a divergência. Tais Soluções também fazem referência à figura da Empresa Comercial Exportadora. Todavia, a divergência entre as Regiões Fiscais não se dá em face dos motivos aduzidos pela interessada, mas por razão outra que agora se passa a analisar.

10. Para solucionar a divergência apresentada, dois aspectos devem ser analisados: a natureza jurídica do incentivo e a dimensão de sua eficácia conforme o ordenamento jurídico. As Regiões Fiscais divergem quanto aos dois parâmetros e, por isso, chegaram a conclusões distintas nos posicionamentos exarados nas respectivas consultas.

11. A 10ª Região Fiscal entende que a natureza jurídica do crédito é tributária e que, por isso, sua eficácia se dá de acordo com a legislação vigente, ou seja, entende que o crédito será igual ao valor do IPI pago na saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

12. A cognição da 8ª Região Fiscal revela o entendimento exarado no âmbito do Parecer PGFN/CAT nº 809/2008, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no qual ficou consignado:

(...)o referido incentivo assegura o crédito do IPI que, efetivamente, haja incidido na aquisição dos produtos de fabricação nacional; todavia, como na atual sistemática do IPI, este não incide na aquisição, de modo que o inciso I do art. 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.894, de 1981, muito embora se encontre em vigor, não tem eficácia.

13. A PGFN argumentou no sentido de que, com a edição da Lei nº 9.532, de 1997, houve uma alteração na sistemática então em vigor. Segundo o órgão, o crédito em questão somente era possível porque, anteriormente, o contribuinte do IPI (estabelecimento industrial ou a ele equiparado) transferia o respectivo ônus financeiro à comercial exportadora. Contudo, com a edição do ato legal, os produtos destinados à exportação, quando adquiridos por empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, saem do estabelecimento industrial com suspensão do gravame. Dessa forma, como a empresa comercial exportadora não tem direito a crédito nesta operação, a PGFN concluiu que o art. 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.894, de 1981, perdera sua eficácia.

14. Todavia, há dois aspectos que foram observados quanto ao art. 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.894, de 1981. Primeiro, que a interessada tem razão no que diz respeito à suspensão do IPI: as empresas que não sejam caracterizadas, em mínima conformidade com a lei, como Comerciais Exportadoras não podem adquirir produtos com suspensão do tributo e, mesmo as que sejam, caso realizem logística não admitida para o gozo da suspensão, terão de realizar o destaque da exação. Assim, para essas, o crédito estipulado no art. 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.894/1981 ainda pode ser utilizado. Segundo, que o art. 39 Lei nº 9.532, de 1997, traz uma faculdade, podendo o estabelecimento industrial optar pela saída com suspensão ou pelo destaque do imposto.

Art. 39. **Poderão** sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando:

I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação.

§ 1º Fica assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos a que se refere este artigo. (Grifo apostro.)

15. Concluiu-se, dessa forma, que os dois dispositivos legais ora analisados – art. 1º, inciso I, do Decreto-lei nº 1.894, de 1981 e art. 39 da Lei nº 9.532, de 1997 – tratam de hipóteses distintas, não sendo conveniente concluir que o advento do segundo dispositivo teria retirado a eficácia do primeiro.

16. Tendo em vista esse entendimento, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), encaminhou à PGFN a Nota Cosit nº 312, de 2013, solicitando pronunciamento nos seguintes termos:

Logo, caso a PGFN concorde com o entendimento aqui adotado e, portanto, reconheça aplicabilidade ao inciso I do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894, de 1981, e, além disso, corrobore o entendimento de que este incentivo tem natureza de crédito financeiro (tal como assentado no Parecer PGFN/CAT nº 809, de 2008), pergunta-se:

- a) A que órgão compete a normatização dos procedimentos aplicáveis ao aproveitamento do crédito de que trata o I do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894, de 1981?
- b) Como seria promovida a devolução do imposto, considerando, se for o caso a natureza financeira do referido crédito?

17. A resposta da PGFN veio no Parecer PGFN/CAT nº 2.346, de 2013, que em seu bojo, em síntese, admite que existem situações em que o benefício previsto no inciso I do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894/1981 possui aplicabilidade prática, independente da nova sistemática de não-cumulatividade do IPI trazida pela Lei nº 9.532, de 1997. Reafirma, ainda, o entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 809, de 2008, de 2013, de que o crédito decorrente de benefício previsto no inciso I do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894, de 1981, não tem natureza tributária, mas sim financeira, pois é desvinculado de relação jurídica tributária direta, ou seja, quando advier de operação em que o beneficiário não é tido como contribuinte do IPI, conforme segue:

22. Ainda assim, quanto à qualificação do referido estímulo fiscal, importa considerar que a definição de crédito tributário se extrai do próprio Código Tributário Nacional, que, em seu artigo 139, define-o como aquele decorrente da obrigação tributária. Pressupõe, assim, "vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)" (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 23ª ed. São Paulo: Melhoramentos, 2003, p.164 (grifos aditados)).

23. Em outras palavras, um crédito somente será tributário se decorrer de um vínculo entre Estado e sujeito passivo da obrigação tributária. Na hipótese sob análise, o crédito previsto no citado Decreto-Lei tem por titular pessoa jurídica que não participa da obrigação tributária. Ora, como as empresas comerciais exportadoras não são sujeito passivo da obrigação tributária relativa ao IPI, não se pode tratar de crédito tributário. Cuida-se de mero prêmio financeiro.

18. Como sugestão, tendo em vista que a administração do IPI se encontra a cargo da RFB, entende ser coerente cumprir a esse órgão (RFB) a normatização dos procedimentos que viabilizariam o aproveitamento dos créditos decorrentes do referido benefício. No entanto, conclui aduzindo a necessidade de edição de Lei, no sentido estrito, para viabilizar a operacionalização do benefício fiscal previsto no inciso I do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894, de 1981:

Por todo o exposto, salvo melhor juízo, entendemos que:

- a) Concordando com a posição veiculada na Nota Cosit-E nº. 312, de 16 de julho de 2013, as conclusões do Parecer PGFN/CAT nº 809/2008 merecem ser revistas apenas para reconhecer a vigência e eficácia do benefício previsto no inciso I do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894, de 1981, nas situações em que a empresa comercial exportadora não se enquadre na sistemática de suspensão do IPI prevista na Lei nº 9.532, de 1997, mantendo-se o entendimento quanto à natureza financeira do crédito decorrente do mencionado benefício;
- b) Aspectos relativos ao detalhamento do benefício de crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre bens de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno e exportados, constante no inciso I do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894, de 1992, tais como o órgão competente para normatizar

procedimento (questão “a”) e a forma como deve ser devolvido o referido crédito financeiro (questão “b”) carecem de previsão legal específica, de forma que se mostra necessária a edição de normas legais e regulamentares contendo todo o detalhamento pertinente à operacionalização do benefício fiscal em estudo.

19. Destarte, apesar de ter concordado com a vigência e eficácia do inciso I do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894, de 1981, a PGFN fixou a necessidade de edição de lei e normas regulamentares para que se possa operacionalizar o benefício fiscal. Observe-se que a falta de previsão legal torna inaplicável ao caso a possibilidade de escrituração no livro Diário, uma vez que a norma invocada pela interessada (IN SRF nº 315/2003 e a IN SRF nº 420/2004 que a revogou) trata da utilização e apresentação de informações do regime alternativo do crédito presumido do IPI, instituído pela Lei nº 10.276, de 10 de setembro de 2001, matéria que não converge para o caso em análise.

20. Em termos práticos, a despeito de ter direito a créditos financeiros em razão das operações de aquisição que descreve, por razão distinta da aduzida na Solução de Consulta nº 373, de 2010, o inciso I do art. 1º do Decreto-lei nº 1.894, de 1981, continua com aplicabilidade prejudicada e ratificados os efeitos da decisão da 8ª Região Fiscal. Ressalte-se: à recorrente não há como se creditar do IPI pago na aquisição de produtos de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno, nos moldes do referido dispositivo.

Conclusão

21. De todo o exposto, conclui-se que o benefício fiscal assegurado no inciso I, do art. 1º, do Decreto-lei nº 1.894, de 1981, tem natureza jurídica de crédito financeiro, e não de crédito tributário, uma vez que não decorre de relação jurídica tributária direta, na medida em que, nas operações descritas, a recorrente não é sujeito passivo do gravame, embora suporte seu ônus.

22. Sendo financeiro, está, portanto, desvinculado da sistemática do IPI, não sendo cabíveis, portanto, o registro e a utilização do referido crédito na forma da legislação do IPI em

vigor. Assim, reiterando o entendimento da PGFN, o aproveitamento de tais créditos dependerá de legislação superveniente.

23. Mantêm-se, portanto, os efeitos da Solução de Consulta SRRF08/Disit nº 373, de 19 de outubro de 2010. Por consequência, devem ser reformadas a Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 170, de 2001, e a Solução de Consulta SRRF10/Disit nº 34, 2002, bem como qualquer Solução de Consulta que sustente entendimento em contrário.

À consideração do Chefe da Ditip.

Assinado digitalmente
WILLIAM C. SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente
ALUISIO BANDEIRA DE MELO DA CUNHA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Ditip

De acordo. À consideração da Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta.

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

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Divergência. Encaminhe-se o processo à Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil (SRRF) na 8ª Região Fiscal para ciência, com cópia para à SRRF na 10ª Região Fiscal, e às demais SRRF, para conhecimento e providências que se fizerem necessárias.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA P. MARTINS DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta