



PARECER
PGFN/CAT/Nº 1331/2017

Documento público, nos termos da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (LAI).

A aplicação da pena de perdimento da mercadoria estrangeira em momento posterior ao desembaraço aduaneiro não afasta a incidência do IPI-Importação. Por outro lado, não incide o IPI-Importação nos casos em que, iniciado o despacho aduaneiro, a pena de perdimento da mercadoria é aplicada antes da efetiva ocorrência do fato gerador. Consulta formulada pela CRJ por intermédio da Nota PGFN/CRJ nº 962/2016.

I

A Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional (CRJ) encaminha a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) cópia da Nota PGFN/CRJ nº 962/2016, que trata da “não incidência do Imposto de Importação, nem de PIS/COFINS-Importação, quando aplicada a pena de perdimento à mercadoria estrangeira”, para fins de inclusão em lista de dispensa de contestar e/ou recorrer.

2. Além da referida Nota, instruem o expediente cópias dos seguintes documentos: (i) Solução de Consulta Interna nº 15, de 30 de julho de 2014, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Cosit/RFB); (ii) Solução de Consulta Interna Cosit/RFB nº 20, de 25 de agosto de 2014; (iii) versão impressa das mensagens trocadas entre a CRJ e a Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 4ª Região (PRFN-4ªR) via *e-mail* institucional; (iv) inteiro teor do expediente registrado nesta PGFN sob o nº 373788/2016; (v) Nota PGFN/CAT nº 895/2014; e (vi) Parecer PRFN 3ª Região/DICAJ nº 36/2014.

II

3. Observa-se que a Nota PGFN/CRJ nº 962/2016 foi elaborada em resposta a solicitação formulada pela PRFN-4ªR, no sentido de que fosse incluído em lista de dispensa de contestar e/ou recorrer¹ o tema relativo à “não incidência do imposto de importação², nem das

¹ Cf. Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016.

² Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros, para o qual empregaremos a sigla II.



Registro nº 395523/2016

contribuições ao PIS/COFINS-Importação³ sobre bens importados que tenham sido objeto de pena de perdimento”.

4. Ao exame da documentação que instrui o expediente, verifica-se que esse tema já vinha sendo discutido informalmente entre a CRJ e a PRFN-4ªR, em trocas de mensagens no *e-mail* institucional. No âmbito desses debates, a PRFN-4ªR defendeu a não incidência do II e do PIS/COFINS-Importação nos casos de aplicação de pena de perdimento, fundamentando-se no disposto no art. 1º, § 4º, III⁴, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966⁵, e no art. 2º, III⁶, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004⁷. No mesmo sentido, a unidade regional entendeu não incidir o IPI-Importação⁸ quando a aplicação da pena de perdimento fosse anterior ao desembaraço aduaneiro, tendo em vista o disposto no inciso I do art. 46⁹ da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN). A CRJ, a seu turno, trouxe para a discussão os argumentos do Recurso Especial nº 984.607/PR¹⁰ e da Solução de Consulta Cosit/RFB nº 20/2014.

5. Não obstante, ainda segundo a PRFN-4ªR, haveria na RFB o entendimento de que os citados dispositivos do Decreto-Lei nº 37, de 1966, e da Lei nº 10.865, de 2004, apenas se aplicam às hipóteses em que a pena de perdimento se dá antes do registro da Declaração de Importação (DI) para consumo¹¹. Conseqüentemente, o II e o PIS/COFINS-Importação incidiriam nos casos em que a pena de perdimento fosse aplicada em momento posterior ao registro da DI, o mesmo ocorrendo em relação ao IPI-Importação.

³ Contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidentes sobre a importação de bens e serviços, às quais nos referiremos como **PIS/COFINS-Importação**.

⁴ “Art.1º O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.

[...]

§ 4º O imposto não incide sobre mercadoria estrangeira:

[...]

III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida”.

⁵ “Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências”.

⁶ “ Art. 2º As contribuições instituídas no art. 1º desta Lei não incidem sobre:

[...]

III - bens estrangeiros que tenham sido objeto de pena de perdimento, exceto nas hipóteses em que não sejam localizados, tenham sido consumidos ou revendidos;”.

⁷ “Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências”.

⁸ Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na importação.

⁹ “Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

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

¹⁰ STJ. 2ª Turma. REsp nº 984.607/PR. Relator Min. Castro Meira. J. 07/10/2008. DJe 05/11/2008.

¹¹ Fundamentando-se, para tanto, no art. 242 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro): Art. 242. O imposto será recolhido por ocasião do registro da declaração de importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 26, inciso I).



Registro nº 395523/2016

I - antes da saída do produto da repartição que processar o despacho, nos casos de importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 26, inciso I);

12. A propósito dessa hipótese de antecipação do pagamento do tributo em relação ao fato gerador, cuja ocorrência se presume, confira-se o entendimento da Administração Tributária, expresso por meio da Solução de Consulta Interna Cosit/RFB nº 20, de 2014:

15. Com base no exposto, conclui-se que a obrigação de pagar o IPI vinculado à importação surge no momento em que a declaração de importação é registrada, antecipando-se ao fato gerador cuja ocorrência se presume, por força do art. 26, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, e com fundamento nos arts. 150 e 116 do CTN. A inobservância do seu recolhimento na data devida faz incidir multa, inclusive de ofício, e juros de mora a partir da data da declaração de importação, considerando que:

15.1. no caso de mudança de alíquota do IPI para maior entre o Registro da DI e o desembaraço aduaneiro, cabe a cobrança da diferença do imposto sem nenhum acréscimo;

15.2. no caso de mudança de alíquota para menor entre o Registro da DI e o desembaraço aduaneiro, cabe o pedido de restituição do favor pago a maior;

15.3. no caso de erro de classificação apurado no curso do despacho aduaneiro que implique acréscimo no imposto, este será cobrado com multa de ofício e juros de mora, contados da data do Registro da DI.

13. Conforme bem destacado na referida manifestação da Cosit/RFB, tal sistemática de recolhimento do IPI-Importação em nada destoa dos princípios e regras do Sistema Constitucional Tributário, tampouco das normas gerais em matéria de legislação tributária. Com efeito, a antecipação do cumprimento da obrigação tributária é compatível com a modalidade de lançamento por homologação. Além disso, conquanto a hipótese em apreço não se caracterize como substituição tributária, vale lembrar que a Constituição permite expressamente que a lei imponha a obrigação de pagar imposto cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente (art. 150, § 7º, CF/88).

14. Feitas essas considerações, passa-se a responder objetivamente ao questionamento formulado pela CRJ, iniciando-se pela hipótese em que a pena de perdimento é aplicada **depois** do desembaraço aduaneiro, ou seja, já ocorrido o fato gerador. Aqui, parece-nos que a solução correta à questão já foi apontada no âmbito das discussões entre CRJ e PRFN-4ªR, com base em precedente do STJ¹³, que decidira pela incidência do IPI-Importação nos casos de aplicação da pena de perdimento, com base em preceitos do próprio Regulamento do IPI. Confira-se o que dispõem a Lei nº 4.502, de 1964, e o RIPI vigente:

¹³ Recurso Especial nº 984.607 do Estado do Paraná. No caso concreto, houve a apreensão de mercadorias importadas irregularmente (adquiridas no estrangeiro e não declaradas no posto de fiscalização adequado), razão pela qual sequer haveria de se falar em despacho aduaneiro de importação.



Registro nº 395523/2016

Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 77. A aplicação da penalidade fiscal e o seu cumprimento não dispensam, em caso algum, o pagamento do imposto devido, nem prejudicam a aplicação das penas cominadas para o mesmo fato pela legislação criminal, e vice-versa.

Decreto nº 7.212, de 2010:

Art. 555. As infrações serão punidas com as seguintes penas, aplicáveis separada ou cumulativamente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 66):

[...]

II - perdimento da mercadoria (Lei nº 4.502, de 1964, art. 66, inciso II); e

[...]

Art. 568. A aplicação da pena e o seu cumprimento não dispensam, em caso algum, o pagamento do imposto devido, nem prejudicam a aplicação das penas cominadas, para o mesmo fato, pela legislação criminal (Lei nº 4.502, de 1964, art. 77).

15. Como visto, por expressa determinação legal, tem-se que a aplicação da pena de perdimento à mercadoria importada **não afasta a incidência do IPI**.

16. Por outro lado, a despeito da literalidade do art. 77¹⁴ da Lei nº 4.502, de 1964, parece-nos descabida a incidência do IPI-Importação nos casos em que, iniciado o despacho aduaneiro, é aplicada a pena de perdimento da mercadoria **antes** da efetiva ocorrência do fato gerador (desembaraço aduaneiro).

17. Nesse ponto, vale lembrar que a obrigação principal, que tem por objeto o pagamento do tributo, surge com a ocorrência do fato gerador (art. 113, § 1º, CTN). Não obstante, a lei poderá determinar que o pagamento se dê em momento anterior à ocorrência do fato gerador — então meramente presumido — por motivos de conveniência da arrecadação. Tal sistemática, contudo, não cria hipótese de obrigação tributária principal independente de fato gerador, pois aquela só se justifica ante a expectativa de concretização da hipótese de incidência. Portanto, a impossibilidade de se efetivar o desembaraço aduaneiro, por efeito da aplicação da pena de perdimento, implica, a nosso ver, a insubsistência da obrigação tributária principal do IPI-Importação. Conseqüentemente, terá o contribuinte direito à restituição da quantia eventualmente paga (art. 150, § 7º, *in fine*, da Constituição).

¹⁴ “A aplicação da penalidade fiscal e o seu cumprimento **não dispensam, em caso algum, o pagamento** do imposto devido [...]”.



Registro nº 395523/2016

IV

18. Diante do exposto, respondendo-se objetivamente o questionamento formulado pela CRJ/PGFN no item nº 15 de sua Nota nº 962/2016, podemos concluir que:

a) a aplicação da pena de perdimento da mercadoria estrangeira em momento **posterior** ao desembaraço aduaneiro não afasta a incidência do IPI-Importação, conforme dispõem o art. 77 da Lei nº 4.502, de 1964, e o art. 568 do Decreto nº 7.212, de 2012 (RIPI); e

b) por outro lado, a despeito da literalidade do art. 77 da Lei nº 4.502, de 1964, não incide o IPI-Importação nos casos em que, iniciado o despacho aduaneiro, a pena de perdimento da mercadoria é aplicada **antes** da efetiva ocorrência do fato gerador (desembaraço aduaneiro).

À consideração superior, com proposta de encaminhamento do expediente à CRJ, sem prejuízo da divulgação do entendimento contido neste Parecer a todas as unidades da PGFN.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 5 de setembro de 2017.

DANIEL NEIVA FREIRE
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Sr. Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 5 de setembro de 2017.

NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

Aprovo. Consoante proposto, encaminhe-se o expediente à Cojud/CRJ, por intermédio de seu respectivo Procurador-Geral Adjunto. Além disso, promova-se a divulgação do entendimento no âmbito desta Procuradoria-Geral.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 12 de setembro de 2017.

LEONARDO DE ANDRADE REZENDE ALVIM
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária



Registro nº 395523/2016

6. Por intermédio da já citada Nota nº 962/2016, a CRJ houve por bem analisar o tema sob a ótica do art. 2º, VII, e §§ 5º e 7º¹² da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016. Para tanto, a referida Coordenação-Geral demonstrou haver entendimento reiterado e pacífico do Superior Tribunal de Justiça “no sentido de não incidirem o imposto de importação nem as contribuições ao PIS/COFINS-Importação sobre mercadoria estrangeira que tenha sido objeto de pena de perdimento, independentemente da ocorrência do fato gerador de tais exações, em razão de proibição expressa vedando a incidência desses tributos no art. 1º, § 4º, III, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, e no art. 2º, III, da Lei nº 10.864, de 2004, ressalvadas as hipóteses neles mencionadas (não localização do bem, revenda ou consumo)”.

7. Diante dessa constatação, somada aos precedentes da PGFN no mesmo sentido — embora restritos às hipóteses de abandono, consoante o Parecer PRFN 3ª Região/DICAJ nº 36/2014, ratificado pela Nota PGFN/CAT nº 895/2014 —, a CRJ recomendou a inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e/ou recorrer, bem como a edição de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

8. Não obstante, diante da aparente ausência de decisões **reiteradas** do STJ acerca da (não) incidência do IPI-Importação nas hipóteses em que aplicada pena de perdimento, considerou-se prudente a oitiva desta CAT, nos termos do item nº 15 da mencionada Nota, *in verbis*:

15. Por fim, sugere-se o envio desta manifestação à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) para que se manifeste quanto à incidência do IPI nos casos em que é aplicada a pena de perdimento à mercadoria estrangeira, levando-se em consideração tanto as hipóteses em que a sanção administrativa é aplicada antes quanto depois do desembaraço aduaneiro.

9. É o relato do essencial.

¹² “Art. 2º Sem prejuízo do disposto no artigo precedente, fica dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nas seguintes hipóteses:

[...]

VII - tema sobre o qual exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional;

[...]

§ 5º Para os fins de aplicação do inciso VII, reputa-se jurisprudência consolidada, além daquela referida em lista disponibilizada pela CRJ, caso ausente orientação em sentido diverso por parte da CRJ, CASTF ou CASTJ, aquela fundada em precedente(s) aplicável(is) ao caso, não superado(s) e firmado(s):

I - pelo Plenário do STF, em matéria constitucional, ou pela Corte Especial do STJ, em matéria infraconstitucional;

II - pela Seção ou Seções do STJ regimentalmente competentes para apreciar a matéria, desde que infraconstitucional; ou

III - pelas turmas do STJ regimentalmente competentes para apreciar a matéria, desde que infraconstitucional.

[...]

§ 7º Nas hipóteses dos incisos I a III do § 5º, o Procurador deverá comunicar a postura adotada à chefia imediata, para que esta cientifique a CRJ no sentido de avaliar a inclusão do tema em lista ou orientar a Carreira”.



III

10. Consoante o disposto na alínea “a” do inciso III do art. 146 da Constituição da República de 1988, cabe à lei complementar definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos discriminados no texto constitucional, como é o caso do IPI. Já o CTN, recepcionado pela vigente Ordem Constitucional com *status* de lei complementar, descreve como fato gerador do IPI-Importação o **desembaraço aduaneiro** do produto de origem estrangeira:

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

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

11. Note-se que tal definição do fato gerador do IPI-Importação não muda em razão da sistemática do recolhimento do tributo, cujo prazo é fixado em momento anterior ao desembaraço aduaneiro, conforme dispõem a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro – RA), e o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI – RIPI):

Lei nº 4.502, de 1964:

Art. 26. O recolhimento do imposto far-se-á:

I - antes da saída do produto da repartição que processar o despacho - nos casos de importação e de arrematação em leilão de produtos de procedência estrangeira;

Decreto nº 6.759, de 2009:

Art. 237. O imposto de que trata este Título, na importação, incide sobre produtos industrializados de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 1º; e Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º)

[...]

Art. 238. O fato gerador do imposto, na importação, é o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, inciso I).

[...]

Art. 242. O imposto será recolhido por ocasião do registro da declaração de importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 26, inciso I).

Decreto nº 7.212, de 2010:

Art. 262. O imposto será recolhido: