



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.906176/2017-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.251 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2023
Recorrente JAYFEX CONSULTORIA E COMERCIO EXTERIOR LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/11/2007 a 31/10/2013

PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. LEGITIMIDADE PARA PLEITEAR COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO É DO REAL ADQUIRENTE/ENCOMENDANTE QUE EFETUOU A CONTRATAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE PLEITO PELO IMPORTADOR.

Na importação por conta e ordem, é do real adquirente a legitimidade para pleitear restituição ou compensação de valor pago indevidamente ou a maior, a título de Cofins-Importação ou PIS/Pasep-Importação recolhidos por ocasião do registro da Declaração de Importação, não cabendo ao importador legitimidade para tal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Hélcio Lafetá Reis (Presidente), Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa, Mateus Soares de Oliveira e Ana Paula Pedrosa Giglio. Ausente momentaneamente a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3201-011.251 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10920.906176/2017-03

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº 16-081.862 exarado pela 20ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil de São Paulo/SP, em sessão de 22/03/2018, que julgou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade apresentada pela contribuinte acima identificada.

A Manifestação de Inconformidade de fls 06/19, instruída com os documentos de fls. 20/53, foi proposta contra o Despacho Decisório nº 126.765.406 (fl. 372), que **reconheceu parcialmente o pleito do contribuinte, de restituição e compensação de valores relativos à PIS/Cofins, recolhidos a maior em despachos de importação promovidos por ela. Foi homologado parcialmente o crédito, tendo sido aceito o valor de R\$ 284.341,58 do direito creditório pleiteado que era no total de R\$3.098.870,23.**

A DRF Joinville homologou, portanto, apenas parte das Declarações de Compensação. **Deixou de homologar o valor de R\$ 2.814.528,65, em razão de os mesmos serem referentes a créditos relativos a importações por conta e ordem de terceiros.** O Despacho Decisório justificou a negativa ao pleito da ora recorrente da seguinte forma:

"na importação direta o importador é parte legítima para solicitar o indébito passível de restituição. **Na importação por conta e ordem, por outro lado, o terceiro adquirente (efetivo importador) é parte legítima para solicitar valores relativos a pagamentos indevidos ou a maior** da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação passíveis de restituição."

(Destacou-se)

Cabe mencionar que a empresa Jayfex entrou com ação judicial (processo nº 5014064-86.2012.4.04.7201) pleiteando o **reconhecimento de pagamento a maior de PIS/Cofins** relativos às Declarações de Importação de nº 12/1612191-7 e 12/1007653-7 em razão da **inclusão do IPI e do ICMS na base de cálculo destas contribuições** (fls 62/80). Obteve liminar com antecipação de tutela (fls 90/93) e resultado final favorável ao seu pleito, tendo a sentença transitado em julgado em 23/10/2014 (fls 58/59).

A Manifestação de Inconformidade apresentada (fls 06/19) se insurgiu contra a decisão nos seguintes pontos:

- as **declarações de importação por conta e ordem de terceiros** realizadas pela empresa, **estariam incluídas na sentença judicial**. Isto porque em seu pedido de tutela teria efetuado expressa referência de que **promove importações por conta e ordem de terceiros**

- na liminar concedida, **a decisão determinaria que fosse efetuado o reajuste da base de cálculo do PIS/Cofins-Importação, incidentes sobre o despacho aduaneiro**. Não haveria **nenhum tipo de exceção** em razão de tratar-se de importações por conta e ordem. Tal decisão foi integralmente mantida nas cortes superiores e transitada em julgado;

- não teria havido objeção por parte da União neste sentido durante o transcurso da ação judicial;

- **o importador seria o contribuinte da operação de importação** (independentemente se direta ou por conta e ordem), e consequentemente, o contribuinte do PIS/Cofins –importação;

- na importação por conta e ordem, **o importador seria o contribuinte e o adquirente da mercadoria, o contribuinte solidário** (nos termos do artigo 121 do CTN e dos artigos 5º e 6º da Lei nº 10.865, de 2004);

- estaria **figurando como contribuinte que possui a relação jurídico tributária** da etapa do desembaraço aduaneiro;

Trouxe jurisprudência do STJ a fim de embasar suas alegações e requereu a procedência do recurso com a homologação total do crédito pleiteado.

Em 22/03/2018, a 20ª turma da DRJ São Paulo/SP proferiu o acórdão nº 16-081.862, no qual indeferiu a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo interessado, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Irresignada, a parte recorreu a este colegiado, através do Recurso Voluntário de fls 527/548, no qual alega, em síntese, as mesmas questões.

Voto

Conselheira Ana Paula Giglio, Relatora.

Da Admissibilidade do recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

Da Compensação de Indébitos – Importações por Conta e Ordem

O fundamento para a denegação da compensação pleiteada pela recorrente foi o entendimento de que a Jayfex. Consultoria e Comércio Exterior Ltda **não seria parte legítima para requerer a compensação/restituição de diferenças do PIS e da Cofins pagas a maior** em relação às Declarações de Importação objeto do pedido, visto que, **na importação por conta e ordem de terceiros, somente o adquirente das mercadorias importadas revestiria a legitimidade necessária para pleitear o reconhecimento do direito creditório** dos tributos pagos indevidamente ou a maior no registro da DI.

Há diversos julgados nos quais este Conselho manifesta o entendimento de **que PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação não se constituem tributos que, por sua natureza, comportariam transferência do respectivo encargo financeiro** e que o sujeito passivo das referidas contribuições não necessitaria comprovar à RFB que não repassou seu encargo financeiro a terceira pessoa para ter direito à restituição do tributo pago indevidamente. Nesses termos, a importadora estaria legitimada a requerer a restituição ou a compensação do PIS/Cofins-Importação indevidamente recolhidos no registro da DI nas operações promovidas por conta própria.

Tal entendimento, entretanto, não se aplica às operações promovidas por conta e ordem de terceiros. Como bem assentou a decisão administrativa de primeira instância que denegou o pleito, **não se aplica à importação por conta e ordem o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional, visto que, nesta modalidade de importação, não há repercussão de ônus financeiro pela natureza do tributo, mas em decorrência da relação contratual entre adquirente e importador, com gravame financeiro gerado pela operação suportado pelo primeiro.**

O entendimento do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2017 é o de que, nos casos de importação por conta e ordem, a **legitimidade para o pedido de restituição é do adquirente, pois o importador atua apenas como um representante** (prestador de serviços) **perante o Fisco**, por conta e ordem daquele, com recursos do adquirente. Logo, a conclusão é que o adquirente é quem de fato importa a mercadoria ou produto. Este reconhecimento de que **o adquirente é quem pode aproveitar os créditos provenientes do efetivo pagamento do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação**, no regime de apuração não cumulativa, decorre do exposto nos art. 15 e 18 da Lei nº 10.865, de 2004:

Nestes casos, portanto, **não se aplica à importação por conta e ordem o disposto no art. 166, do CTN, que é voltado à restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro a terceiro.** Na importação por conta e ordem não há repercussão de ônus financeiro ao importador, pela própria natureza do tributo. **Há uma relação contratual entre adquirente** (encomendante) **e importador** (prestador de serviço), **com gravame financeiro, gerado pela operação, suportado pelo primeiro, o real adquirente.**

Nesse sentido, o Parecer Cosit nº 47, de 2003, dispõe que: o art. 166 do CTN, não buscou regular a restituição dos tributos objeto dessas transferências “voluntárias” de encargo financeiro, mas sim a restituição daqueles tributos que, em razão de sua natureza jurídica (base de cálculo e/ou fato gerador fixado na lei tributária que instituiu o tributo), comportam uma natural transferência de seu encargo financeiro do sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte de direito) a terceira pessoa (contribuinte de fato).

O mesmo entendimento também foi adotado pela 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, desta Seção, de interesse da mesma recorrente:

“ASSUNTO: **NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 23/08/2012

COFINS-IMPORTAÇÃO. RESTITUIÇÃO. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. LEGITIMIDADE PARA PLEITEAR RESTITUIÇÃO. ADQUIRENTE CONTRATANTE.

A legitimidade para pleitear restituição de valor pago a maior ou indevidamente, a título de COFINS IMPORTAÇÃO, em caso de importação por conta e ordem, **é do real adquirente** que, por força de contrato, é o mandante da importação, aquele que efetivamente assume os custos da importação, embora o faça através de uma interposta pessoa.”

Processo nº 15165.722652/2012-35. Acórdão nº 3301-008.485, de 26/08/2020.

Relator: Conselheiro Ari Vendramini

O pleito da recorrente para que o importador possa deter legitimidade de pleitear restituição de PIS/Cofins-Importação em operações de importação por conta e ordem de terceiros, traria **a possibilidade de tomada de créditos da não cumulatividade tanto pelo importador quanto pelo adquirente/encomendante.** Tal fato, **inviabilizaria o pedido de**

restituição feito pelo importador, sob pena de duplicidade de utilização do valor a ser restituído/compensado.

O art. 18, da Lei nº 10.865, de 2004 que 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, **expressamente estabelece** que na **importação por conta e ordem** de terceiros, os **créditos** de PIS/COFINS-Importação deverão **ser aproveitados pelo adquirente**.

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

(...)

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º desta Lei poderão descontar crédito, para fins de determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses:

(...)

Art. 18. No caso da importação por conta e ordem de terceiros, os créditos de que tratam os arts. 15 e 17 desta Lei serão aproveitados pelo encomendante.”

(Destacou-se)

É este também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) constante no acórdão do AgRg no REsp nº 1.573.681/SC, nos termos da ementa abaixo transcrita:

“AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.573.681 SC (2015/03130146)
EMENTA. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 211 DO STJ. RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO PELO IMPORTADOR. PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. **OPERAÇÕES POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS.** IMPOSSIBILIDADE. ART. 18 DA LEI Nº 10.865/04. LIMITES SUBJETIVOS DO PROVIMENTO MANDAMENTAL. REVOLVIMENTO DO TÍTULO EXECUTIVO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 7 DO STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CABIMENTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. AÇÃO AUTÔNOMA. REVISÃO DO QUANTUM. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 7 DO STJ.

1. Os arts. 244, 741, III, 474, 566 e 568 do CPC; 5º e 6º Lei nº 10.865/04; 119, 121, 123, 124, 127, 166 e 165 do CTN; e 6º da Lei nº 12.016/09, e as teses a eles relativas, não foram objeto de juízo de valor pelo tribunal de origem, o que impossibilita o conhecimento do recurso especial em relação a eles por ausência de prequestionamento. Incide, no ponto, o teor da Súmula nº 211 do STJ.

2. O art. 18 da Lei nº 10.865/04 dispõe que os créditos de que tratam os arts. 15 e 17 da referida lei serão aproveitados pelo encomendante. Nesse sentido, não é possível ao importador que realizou a operação por conta e ordem do terceiro repetir o indébito do tributo pago a maior, até porque os créditos já podem ter sido utilizados pelo terceiro encomendante e, assim, não poderiam ser restituído ao importador sob pena de dupla repetição. O título judicial exequendo não poderia se referir às importações realizadas por conta e ordem de terceiros, mas tão somente às operações realizadas pela própria empresa importadora.”

Desta forma, compreende-se que a importação direta o importador é a parte legítima para solicitar o indébito passível de restituição/compensação. **Na importação por conta e ordem, por outro lado, o terceiro adquirente é a parte legítima para solicitar valores relativos a pagamentos indevidos ou a maior** da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação passíveis de restituição (por este ser o efetivo importador).

Da Sentença Judicial

A recorrente também se manifesta no sentido de que **o indeferimento de seu pedido de compensação teria desrespeitado a decisão do Poder Judiciário**. A decisão da DRF de Joinville **de deferir a compensação somente** das Declarações de Importação onde **a recorrente era a real adquirente da mercadoria**, e indeferir a restituição/compensação referente às declarações de importação onde a manifestante atuou por conta e ordem de terceiros, **estava amparada na legislação vigente**.

Conforme já mencionado no Acórdão de fls 376/385, a ação judicial do processo nº 5014064-86.2012.4.04.7201 teve como objetos a **discussão da base de cálculo do PIS/COFINS-importação** a ser utilizada e o **direito a pleitear restituição**, conforme observado na decisão de primeira instância (fl. 102) e da segunda instância (fl. 114).

No que diz respeito à importação por conta e ordem de terceiros, **a recorrente somente se manifesta uma única vez, quando de sua qualificação na petição inicial**. Naquele momento menciona que ela é sociedade empresária que teria como objeto social, dentre outros a importação direta e indireta, esta última consistente na prestação de serviços de importação por conta e ordem de terceiros e a importação por encomenda de diversos produtos estrangeiros.

A decisão judicial não aborda especificamente a questão referente ao tipo de importação para qual seria devida a restituição/compensação, uma vez que o tipo não estava no objeto da ação judicial.

Desta forma, a Receita Federal do Brasil **somente poderá proceder a restituição/compensação dos valores referentes às operações de importação que a legislação permite, no caso as importações diretas**. Para o caso de importação por conta e ordem de terceiros, a legislação determina que o contribuinte do PIS/COFINS-importação é o adquirente da mercadoria e não o importador contratado, não sendo possível a autorização o deferimento conforme pleiteado.

Constata-se, portanto que não ocorreu o alegado desrespeito à decisão judicial, não havendo fundamentos para reformar a decisão administrativa ou do Acórdão recorrido.

Conclusão

Diante do exposto, voto por **negar provimento ao Recurso Voluntário**, mantendo o indeferimento do direito creditório pleiteado.

(documento assinado digitalmente)

Ana Paula Giglio