



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10980.728002/2013-57
ACÓRDÃO	3201-012.359 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	BLUETRADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXATIDÃO MATERIAL. ACOLHIMENTO.

Uma vez comprovada a efetiva ocorrência de inexatidão material, os embargos devem ser acolhidos para, afastada a premissa equivocada da decisão embargada, se enfrente o mérito do Recurso Voluntário.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/06/2013

CONTRIBUIÇÕES PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. RESTITUIÇÃO. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. ADQUIRENTE. LEGITIMIDADE.

A legitimidade para pleitear a restituição de valores relativos ao PIS/Cofins-Importação recai sobre o adquirente da mercadoria importada na modalidade por conta e ordem de terceiro e não sobre o importador.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para, uma vez afastada a prejudicial de intempestividade da Manifestação de Inconformidade, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fabiana Francisco, Flavia Sales Campos Vale, Luiz Carlos de Barros Pereira (substituto[a] integral), Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente) Ausente(s) o conselheiro(a) Barbara Cristina de Oliveira Piarissi, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luiz Carlos de Barros Pereira.

RELATÓRIO

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pelo contribuinte acima identificado para fins de sanear o alegado julgamento fundado em premissa equivocada, pois, segundo ele, a intempestividade da Manifestação de Inconformidade que constou do acórdão embargado se pautara em dados e documentos alheios aos presentes autos.

Originalmente, a autoridade administrativa expedira despacho decisório indeferindo o Pedido de Restituição relativo ao PIS-Importação, arguindo que a autoridade administrativa não detinha competência para declarar inconstitucionalidade de lei, no caso, o art. 7º da Lei nº 10.865/2004.

Na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o reconhecimento do direito creditório, aduzindo o seguinte:

1) o indébito decorreria de pagamento a maior da contribuição para o PIS-Importação, em razão da inclusão indevida do ICMS e das próprias contribuições PIS/Cofins na base de cálculo, para além do valor aduaneiro, nos termos do art. 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004;

2) o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE 559.937, declarou a inconstitucionalidade do art. 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, decisão essa de observância obrigatória pela Administração tributária;

3) trata-se de questão passível de análise na esfera administrativa, pois o que se pretende é o reconhecimento da real base de cálculo das contribuições;

4) o sujeito passivo da obrigação de recolher a contribuição para o PIS-Importação é o importador, quando da entrada dos bens em território nacional, ou seja, por ser a importadora das mercadorias a Requerente faz jus ao pedido de restituição dos valores recolhidos a maior.

A Delegacia de Julgamento (DRJ) não conheceu da Manifestação de Inconformidade, em razão da ausência de legitimidade processual, pois, segundo o julgador, inobstante a inconstitucionalidade reconhecida pelo STF em julgamento submetido a repercussão geral, de observância obrigatória por parte da Administração tributária, da análise dos extratos

das Declarações de Importação (DI), foi possível verificar que em todas as DIs o contribuinte destes autos não figurava como adquirente das mercadorias importadas.

Cientificado da decisão de primeira instância, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário e requereu a reforma do acórdão, arguindo que, a despeito de ter constado do acórdão recorrido que a Manifestação de Inconformidade oposta não havia sido conhecida, houve a apreciação do mérito, o que permitia a interposição do presente recurso no caso concreto.

No mérito do Recurso Voluntário, o Recorrente repisou os argumentos de defesa, aduzindo ainda que, tendo a importação sido realizada em seu nome, ele ocupava a condição de contribuinte de direito das contribuições incidentes na importação, ainda que se tratando de importação por conta e ordem de terceiro, de acordo decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) exarada no julgamento do REsp 1.528.035.

Valendo-se, também, de outra decisão do STJ (AgRg no AREsp 178392/RS), o Recorrente aduziu que o contribuinte de fato (o adquirente) não tinha legitimidade ativa para pleitear repetição de indébito.

Esta turma ordinária, por meio do acórdão nº 3201-009.013, de 26/08/2021, acórdão esse exarado em processo repetitivo, decretou a nulidade da decisão de primeira instância para que outra fosse proferida enfrentando-se o conhecimento ou não da manifestação de inconformidade quanto à tempestividade de sua interposição.

Cientificado do acórdão de segunda instância, o contribuinte opôs Embargos de Declaração, embargos esses acolhidos pelo Presidente da turma.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

Conforme acima relatado, trata-se de Embargos de Declaração opostos para fins de se sanear o alegado julgamento fundado em premissa equivocada, pois, segundo o Embargante, a intempestividade da Manifestação de Inconformidade que constou do acórdão embargado se pautara em dados e documentos alheios aos presentes autos.

O presente processo foi, originalmente, incluído em pauta da reunião de agosto de 2021 na condição de repetitivo do processo paradigma nº 15165.721419/2011-54, cuja decisão formulada por meio do acórdão nº 3201-009.010 foi adotada e reproduzida nos presentes autos, em conformidade com o art. 47 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Se no processo paradigma se constatou a intempestividade da apresentação da Manifestação de Inconformidade, neste, conforme apontado no despacho de admissibilidade dos embargos, tal intempestividade não ocorreu; logo, os embargos devem ser acolhidos, com efeitos

infringentes, para, uma vez afastada a referida questão prejudicial, se adentre no mérito do Recurso Voluntário.

A única questão controvertida nos autos se refere à possibilidade ou não de um importador requerer a restituição de tributos recolhidos indevidamente quando da importação realizada por conta e ordem de terceiro, pois não se tem dúvida de que o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937, submetido à sistemática da repercussão geral, transitado em julgado em 24/10/2014, decidiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e dos valores das próprias contribuições PIS/Cofins na base de cálculo dessas mesmas contribuições, prevista no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/04, decisão essa de observância obrigatória por parte deste colegiado, *ex vi* do § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.¹

Referida decisão do STF restou ementada nos seguintes termos:

Tributário. Recurso extraordinário. **Repercussão geral. PIS/COFINS – importação.** Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. **Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade.** Isonomia. Ausência de afronta.

(...)

6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.

7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS - Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos.

8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial.

¹ Art. 62 (...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembarço aduaneiro e do valor das próprias contribuições , por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01. 10. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (g.n.)

Destaque-se que não detêm força vinculativa as decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) referenciadas pelo Recorrente em sua peça recursal, tratando-se, portanto, de decisões que alcançam apenas as partes do processo em que pronunciadas.

Avançando no mérito, verifica-se que o julgador de primeira instância se valeu do Parecer Cosit nº 1/2017, para concluir sobre a ilegitimidade do importador nas operações por conta e ordem de terceiro, sendo reproduzido no voto os seguintes trechos desse ato normativo, *verbis*:

20. A legitimidade para pleitear indébito passível de restituição é do adquirente. Isso porque, nos termos da legislação tributária, **é efetivamente o adquirente da mercadoria importada quem arca com os custos da operação** (neles incluídos os tributos incidentes sobre a importação). E não por outra razão, aliás, que o direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins- Importação previsto na Lei nº 10.865, de 2004 (arts. 15 e 17), quando se trata de importação por conta e ordem de terceiros, é concedido ao 'encomendante' (adquirente) (art. 18). Interpretação diversa quanto à legitimidade para aproveitar o indébito passível de restituição permitiria a dupla devolução dos valores: ao terceiro adquirente e ao importador que agiu em seu nome. A reforçar o argumento cumpre citar ementa de acórdão do Superior Tribunal de Justiça no mesmo sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. (...) **RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO PELO IMPORTADOR. PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. OPERAÇÕES POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. IMPOSSIBILIDADE. ART. 18 DA LEI Nº 10.865/04.**
(...)

(...)

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 restituídos ao importador sob pena de dupla repetição. O título judicial exequendo não poderia se referir às importações realizados por conta e ordem de terceiros, mas tão somente às operações realizadas pela própria empresa importadora.

(...)

21. Em conclusão, **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.

22. Cabe citar que não se aplica à importação por conta e ordem o disposto no **art. 166 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN)**, que é voltado à restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro a terceiro.

22.1. **Na importação por conta e ordem, o ônus não pode ser repassado porque o importador não sofre o gravame financeiro.** Ademais, não se trata de repercussão de ônus financeiro em razão da natureza do tributo, mas em razão de relação contratual entre o adquirente e o terceiro que age por sua conta e ordem. Logo, não se aplica a autorização expressa para fins de restituição ou aproveitamento de créditos desses tributos eventualmente pagos indevidamente ou a maior.

22.2. Conforme constou no Parecer Cosit nº 47, de 17 de novembro de 2003, o art. 166 do CTN não buscou regular a restituição dos tributos objeto (de) 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) implicam a transferência do encargo financeiro a terceiro. (g.n.)

Constata-se que a decisão do STJ referenciada no parecer supra vai em direção contrária à daquela indicada pelo Recorrente.

Nos termos do Parecer Cosit nº 1/2017 acima referenciado, o art. 18 da Lei nº 10.865/2004 assim dispõe:

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.

O dispositivo legal supra não deixa margem a dúvida, os créditos, na hipótese normativa sob comento, somente podem ser aproveitados pelo adquirente e não pelo importador por conta e ordem de terceiro.

Trata-se de matéria já enfrentada por outra turma desde CARF, em processo do mesmo contribuinte destes autos, conforme se verifica da ementa a seguir transcrita:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012

(...)

PIS - 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 PIS - 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. (Acórdão nº 3301-012.005, rel. Marco Antônio Marinho Nunes, j. 25/10/2022)

Diante do exposto, vota-se por acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes, para uma vez afastada a prejudicial de intempestividade da Manifestação de Inconformidade, negar provimento ao Recurso Voluntário.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow