



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10983.910421/2019-04</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-012.428 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	29 de janeiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	TEK TRADE INTERNACIONAL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Exercício: 2007, 2011

AÇÃO JUDICIAL. DECISÃO. COISA JULGADA. ALCANCE.

Apenas a matéria claramente contemplada pelo dispositivo da decisão judicial proferida promove a coisa julgada material.

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. IMPORTAÇÕES POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. TITULARIDADE DO DIREITO RECAÍ SOBRE O ADQUIRENTE DAS MERCADORIAS.

Nas importações por conta e ordem de terceiros o detentor da legitimidade para aproveitar/utilizar os créditos decorrentes do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação é o adquirente das mercadorias, não o importador.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Cynthia Elena de Campos, Mariel Orsi Gameiro, Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (substituto integral), Rosaldo Trevisan (substituto integral) e Arnaldo Diefenthaler Dornelles

(Presidente). Ausente o conselheiro Leonardo Honório dos Santos, substituído pelo conselheiro Rosaldo Trevisan.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 104-000.417, proferido pela 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 04 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório.

O Acórdão recorrido foi proferido com a seguinte Ementa:

### **Assunto: Normas de Administração Tributária**

Exercícios: 2007 a 2011 Ementa:

AÇÃO JUDICIAL. DECISÃO. COISA JULGADA. ALCANCE.

Apenas a matéria claramente contemplada pelo dispositivo da decisão judicial proferida promove a coisa julgada material.

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. IMPORTAÇÕES POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. TITULARIDADE DO DIREITO RECAÍ SOBRE O ADQUIRENTE DAS MERCADORIAS.

Nas importações por conta e ordem de terceiros o detentor da legitimidade para aproveitar/utilizar os créditos decorrentes do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação é o adquirente das mercadorias, não o importador.

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. MATÉRIA IMPUGNADA APENAS PARCIALMENTE. EFEITOS.

Nos moldes do art.17 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), será considerada não impugnada a matéria que não foi expressamente objeto de insurgência por parte do impugnante, tornado-se, desta forma, incontroversa nos autos. Manifestação de inconformidade que impugna apenas parcialmente a decisão proferida, mas postula pela sua reforma integral, ainda que eventualmente viesse a lograr êxito quanto à tese apresentada, não poderia ao final prosperar in totum, mas apenas parcialmente, porquanto não se admite contraditar parte de uma decisão e almejar sua remodelação total.

### **Manifestação de Inconformidade Improcedente**

#### **Direito Creditório Não Reconhecido**

**Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da r. decisão de primeira instância:**

A interessada TEK TRADE INTERNACIONAL LTDA, CNPJ nº 04.732.836/0001-31 formulou pleito de compensação de valores, por meio de DCOMPs, com amparo em decisão judicial transitada em julgado, proferida no âmbito da ação ordinária de nº 005545-04.2012.404.7208/SC, onde foi decretado que a base de cálculo do PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação é tão somente o valor aduaneiro das mercadorias importadas, excluindo-se, portanto, de sua incidência o ICMS e a valor das próprias contribuições (base de cálculo alargada), e reconhecido o seu direito de compensação ou restituição dos valores recolhidos a maior.

Relata-se no Parecer CREDJUD/CREDFAZ/DICRED/SRRF 09 nº 06/2019 (fls.859/865) que foi formalizado pela instância competente da RFB o processo de nº 10920.721091/2014-04 para habilitação do crédito reconhecido judicialmente, todavia, posteriormente constatou-se a existência de outro processo neste sentido e com esteio na mesma demanda judicante, este de nº 10920.721092/2014-41, o qual foi anexado ao primeiro. Narra-se ali que o pedido de habilitação foi deferido, *“estando a partir disso possibilitada a compensação, que foi realizada inicialmente pela DCOMP nº 39858.75929.250914.1.3.57-0039, na qual encontra-se informado que o valor atualizado do crédito soma a importância de R\$ 4.901.142,47.”*

Passa-se então, no referido parecer, à análise e fundamentação sobre as compensações pretendidas pelo interessado e que foram deferidas apenas parcialmente. Encontra-se assim redigido:

*“Fundamentos*

*4. Embora conste na DCOMP inicial o valor do crédito inicial de R\$ 4.901.142,47, na realidade o valor utilizado nas compensações soma a importância inicial de R\$ 20.157.494,53, tendo em vista a informação de crédito de R\$ 15.256.352,06 na DCOMP nº38919.25851.230115.1.3.57-0274.*

*5. Este fato já foi notado na análise do pedido de habilitação do crédito, conforme consignado na informação fiscal do despacho decisório, com habilitação dos créditos de PIS e COFINS em processos distintos, respectivamente nos valores de R\$ 3.300.047,78 e R\$15.726.388,00, totalizando a importância de R\$ 19.026.435,78. Ainda que realizada a anexação dos dois pedidos, por tratar de crédito resultante da mesma ação judicial, o interessado continuou tratando os créditos separadamente.*

*6. O período abrangido pela ação judicial inicia-se no dia 19/06/2007, por força do art.168, I do CTN, tendo em vista que a ação ordinária foi ajuizada em 19/06/2012, estando extinto o direito creditório referente a pagamento indevido ocorrido em períodos anteriores.*

*7. O marco final do crédito reconhecido na ação judicial ocorre no dia 09/10/2013, por força do disposto no inciso I do art. 26, da Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, publicado e com vigência em 10 de outubro de 2013, que alterou a redação do inciso I do art. 7º da Lei nº10.865/2004, determinando que a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP importação e COFINS-importação passa a ser o valor aduaneiro.*

8. Para iniciar a análise do caso, foi solicitado por meio da intimação nº 2, de 2 de maio de 2019, a comprovação do valor do crédito de PIS e COFINS utilizados nas compensações, reconhecido por decisão judicial transitada em julgado no processo judicial nº 5005454-04.2012.404.7208.

9. Em razão de não ter ocorrido atendimento à intimação, a auditoria foi iniciada com os dados disponíveis nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, obtidos com consulta de Declarações de Importação - DI e DIPJ entregues.

10. Com os dados obtidos na relação de DI, pode ser observado que foram realizadas importações diretas, importações por conta e ordem de terceiros e importações por encomenda.

11. Para análise do direito creditório é imprescindível identificar corretamente as modalidades de importação, tendo em vista que o importador não pode solicitar os créditos decorrentes de todas modalidades de importação, conforme a seguir relatado.

12. Para identificar a modalidade de importação devem ser verificados os dados preenchidos na DI, nos campos CNPJ e nome do importador, CNPJ e nome do adquirente e informação complementar DI.”

Passa então a discorrer sobre as nuances e distinções vertidas na legislação de regência para as importações nas modalidades: 1) direta ou por conta própria; 2) por conta e ordem de terceiro e 3) por encomenda.

Salienta que na importação por conta e ordem de terceiros é o adquirente das mercadorias que pode aproveitar os créditos decorrentes de pagamentos à maior ou indevidos no que tange ao PIS/Pasep-Importação e à Cofins-Importação, nos termos do art.15 da Lei nº 10.865/2004. Pontua que:

“17.2. O importador apenas promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação realizada por terceiro, não possuindo, dessa forma, legitimidade para solicitar restituição de valores pagos indevidamente na importação mas, por outro lado, não está sujeito a apuração de tributo administrado pela RFB sobre o valor da mercadoria repassado ao adquirente.

17.3. Por meio da IN SRF nº 225/2002 (revogada pela IN RFB nº 1.861/2018) foram estabelecidos os requisitos e condições para realização de importação por conta e ordem de terceiros, podendo-se destacar dentre essas condições, a obrigatoriedade de apresentar cópia de contrato firmado entre as partes, contendo a natureza dos serviços contratados.

18. Em resumo, o importador tem legitimidade para requerer restituição de valores pagos a maior em importação direta e importação por encomenda, mas com relação às importações realizadas por conta e ordem de terceiros a prerrogativa é do adquirente da mercadoria.” 19. Outra questão a ser analisada na apuração do valor recolhido a maior, recai sobre a forma de apuração adotada na apuração das contribuições, se cumulativa ou não cumulativa.

19.1. Isso porque na apuração não cumulativa, os valores de PIS/PASEP-importação e COFINS-importação podem ser descontados na apuração mensal das

*contribuições, estando, em tese, integralmente consumidos, inclusive a parcela recolhida a maior.*

*19.2. No caso do interessado constata-se, pela relação das DIPJ entregues, que a apuração do IRPJ ocorreu com base no lucro real em quase todos os períodos, exceto nos anos calendários de 2009 e 2010, quando optou pela tributação com base no lucro presumido. Em razão da empresa optante pelo lucro real estar obrigada à apuração não cumulativa das contribuições, nesses períodos, em tese, não restaria saldo a restituir.*

*20. Iniciando a análise das importações com as operações do ano de 2007, observa-se que no período foram realizadas apenas importações por conta e ordem de terceiros, podendo ser concluído desse fato, que não há nada a apurar em favor do interessado, posto que eventual indébito só poderia ser requerido pelos adquirentes das mercadorias importadas.*

*21. No ano de 2008, conforme relação de DI, foram efetuadas importações diretas e importações por conta e ordem de terceiros.*

*21.1. Poderia, neste período, apurar os valores recolhidos a maior desde que não consumidos na apuração não cumulativa das contribuições.*

*21.2. Conforme relação de DI correspondente a importações diretas realizadas em 2008, foram pagos nessas importações os valores de contribuição para o PIS/PASEP-importação e COFINS importação, respectivamente de R\$ 1.098,31 e R\$ 5.058,95.*

*21.3. Conforme DIPJ, no período o IRPJ e a CSLL foram apurados trimestralmente com base no lucro real, sendo informada receita de revenda de mercadoria de R\$ 792.711,71 e receita de prestação de serviços de R\$ 231.720,50.*

*21.04. Com essas receitas, a apuração das contribuições resultaria em R\$ 77.856,85(COFINS) e R\$ 16.903,13 (PIS). Mas, de acordo com os Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON apresentadas no período, foram apurados os valores de R\$ 38.599,38 (COFINS) e R\$ 8.380,11 (PIS), portanto em valores incompatíveis com a própria receita declarada em DIPJ.*

*21.05. Cumpre mencionar que não constam nas apurações dos DACON, os valores correspondentes aos descontos das contribuições pagas nas importações, contudo, o confronto entre as informações dos DACON com as da DIPJ indicam omissões que consumiriam integralmente as contribuições pagas na importação.*

*21.06. Em consequência, não pode ser reconhecido direito creditório referente ao ano de 2008, pois os pagamentos a maior ocorridos nas importações foram consumidos na apuração não cumulativa das contribuições.*

*22. Nos anos de 2009 e 2010, conforme relação de DI, foram efetuadas importações diretas e importações por conta e ordem de terceiros.*

*22.1. Nesses períodos, conforme relação de DIPJ entregues, a apuração do IRPJ e da CSLL ocorreram com base no lucro presumido, e, por consequência com apuração cumulativas de contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, o que implica em não utilização dos pagamentos a maior das contribuições incidentes na importação.*

22.2. Assim, não correndo na apuração cumulativa crédito por desconto dos valores pagos nas etapas anteriores, os valores pagos a maior na importação devem compor o direito creditório requerido.

22.3. As importações diretas realizadas no período estão detalhadas em 14 DI, em que ocorreram pagamentos indevidos com valor original de R\$ 5.726,00 (COFINS) e R\$ 1.415,64 (PIS/PASEP).

23. Com relação aos períodos de 2011 a 2013, tendo em vista a opção pela tributação do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, em tese, todos pagamentos efetuados a maior foram consumidos por desconto na apuração não cumulativa das contribuições.

23.1. No período foram realizadas importações diretas e por encomenda, ambas propiciando ao importador legitimidade para habilitar em procedimentos de reconhecimento de indébito." Apresenta em seguida quadro demonstrativo com os valores recolhidos a título do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, de 2011 a 09/2013, nas operações de comércio exterior do tipo importação direta e importação por encomenda, que somaram R\$ 23.512.332,14.

Logo após exhibe outro quadro ilustrativo, desta vez com os montantes que já foram utilizados pelo interessado como crédito para quitar contribuições do PIS e da Cofins, consoante informado pelo próprio contribuinte nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON, os quais totalizaram R\$ 24.433.144,62, e conclui:

"23.3. Ou seja, os valores recolhidos a maior na importação (R\$ 23.512.332,14) foram integralmente utilizados por desconto (R\$ 24.433.144,62) na apuração não cumulativa das contribuições, tendo o requerente utilizado indevidamente valor maior do que fazia juz.

Conclusão

24. Pelo exposto, verifica-se a ocorrência de pagamentos a maior de PIS/PASEP-importação e COFINS-importação, apenas nos anos de 2009 a 2010, com valores originais de R\$5.726,00 e R\$ 1.415,64. Esses valores foram incluídos no sistema de controle de créditos e compensações (SCC/SIEF-PERDCOMP), para prosseguimento da análise eletrônica do direito creditório e compensações relacionadas.

25. Conforme informações do SCC, o valor do direito creditório atualizado até a data da declaração de compensação inicial soma a importância de R\$ 10.100,89, frente ao montante de R\$ apurado pelo interessado. " Com fulcro no retromencionado parecer, foi exarado o Despacho Decisório de fl.641, onde foi homologada parcialmente a compensação realizada na DCOMP de nº 39858.75929.250914.1.3.57-0039, não homologadas as compensações declaradas por meio das DCOMPs ali relacionadas e exigindo-se, desta forma, os montantes de R\$ 28.809.267,10 a título do principal do PIS e da Cofins, R\$ 5.761.853,04 a título de multa e R\$ 9.130.566,61 a título de juros até a data de 31/10/2019.

Inconformada com a presente decisão, a manifestante protocolou a manifestação de inconformidade de fls.453/481.

Inicia sua peça irresignatória fazendo uma breve narrativa dos fatos.

O tópico de número 2 se destina ao mérito da lide, e o subtópico de nº 2.1 dá início à sua linha argumentativa afirmando que os valores indevidamente recolhidos são cobrados pela RFB a muitos anos e que em várias situações não se respeita a coisa julgada, e cita doutrina e jurisprudência. Após a parcela inicial, declina:

*“Feita essa digressão inicial que deve balizar o exegeta na apreciação da matéria aqui vertida, adentra-se do mérito da insurgência da impugnante propriamente dito.*

*2.2 – A interpretação do alcance da coisa julgada: (i) os limites objetivos da lide pela teoria da substanciação e pelo que considerado na sentença transitada em julgado e (ii) a eficácia preclusiva da coisa julgada para acobertar também o direito em relação às importações por conta e ordem de terceiros*

*2.2.1 – A coisa julgada como expressão da imprescindível segurança jurídica como elemento estrutural do Estado de Direito”*

Explana sobre a coisa julgada decorrente de decisão judicial, colacionando como supedâneo à sua tese de defesa doutrina e jurisprudência, e afirma que os créditos da impugnante estão amparados pela decisão judicial transitada em julgado, que inclui os créditos referentes às operações de importação por conta e ordem de terceiros, pontuando:

*“Com efeito, calha volver vistas ao que alinhavado na ação do então procedimento ordinário n' 5005545-04.2012.4.04.7208, nomeadamente nos limites objetivos em que a lide foi posta, notadamente relativo ao que estabelece a teoria da substanciação como elemento interpretativo da pretensão, e, bem assim, da eficácia preclusiva da coisa julgada, que lhe a complementa, no que ver-se-á que a decisão transitada em julgado também abarca o direito de crédito das operações de importações por conta e ordem de terceiro.”*

*Transcreve trecho da sua petição inicial e aduz que na sua causa de pedir narrou que realiza o importações na modalidade direta, por encomenda e por conta própria, e que, em razão de tal elemento, de per si, já seria suficiente para entender que o suas pretensões abrangiam todas as modalidades, o que se materializou nas decisões proferidas na demanda.*

Declina que em qualquer modalidade de importação é o importador que promove o registro da DI no Siscomex, sendo este, portanto, o titular de direitos e deveres dali decorrentes. Assinala que anexou com sua petição inicial 12 DIs, as quais contemplavam importações por conta e ordem de terceiros em sua maioria, e em seguida transcreve parte da decisão judicial proferida em sede de pleito liminar (antecipação dos efeitos da tutela jurisdicional) e ressalta que a União, ao contestar a lide, não requereu que caso viesse a sucumbir, fossem excluídas as importações por conta e ordem da condenação. Compila trecho da sentença de mérito e informa que foi interposto recurso de apelação pela União sem contudo mencionar qualquer pedido no sentido de que fossem afastadas as importações da espécie por conta e ordem. Indica que foi negado provimento à apelação e à

remessa oficial, mantendo-se incólume a sentença, que desta forma transitou em julgado. Declina:

*“Sob esse ângulo, é fácil de ver que os créditos decorrentes da importação por conta e ordem de terceiro fizera parte da causa de pedir e, por consequência dos limites objetivos da lide. Nesse particular (limites objetivos da lide), ao se promover o julgamento da demanda, tomou-se em consideração os fatos descritos pelo autor, aí incluído também as importações por conta e ordem de terceiro.”*

Passa a discorrer sobre dispositivos do Código de Processo Civil, tanto o antigo quanto o atual, e tece considerações sobre a teoria da substanciação, citando doutrina, e repisa o argumento de que, como a petição aludia à todas as modalidades de importação, esta teria sido englobada nas decisões judiciais proferidas. Reitera que a União não se insurgiu expressamente quanto a este assunto na contestação e quem, desta forma, não poderia ser excluída da pretensão deduzida pelo autor uma matéria que não foi contestada especificamente. Transcreve jurisprudência e arremata:

*“Em síntese:*

*i) a impugnante expressamente referira que realizava as três modalidades de importação na petição inicial e a fizera acompanhar com 10 (dez) DIs que referem especificamente à importação por conta e ordem de terceiro, incluindo-o na causa de pedir e portando do consequente pedido;*

*ii) para qualquer das modalidades de importação, conforme normas de regência, a impugnante detém a relação jurídico-tributária-aduaneira com a União, registra a Declaração de Importação e promove formalmente o pagamento do tributo;*

*iii) a União não fizera pedido sucessivo para o caso de procedência da demanda, para excluir do alcance da decisão as importações por conta e ordem de terceiro, sendo vedado ao juiz conhecer da matéria;*

*iv) todas as modalidades de importação foram, portanto, considerados na decisão transitada em julgado, já que levantada pelo autor e juntado documentos, e, ademais, o magistrado especificou que “julgo procedentes os pedidos”, assim considerando os fatos alegados pelas partes, não referira o eminente magistrado que estava julgando apenas parcialmente procedente a ação.”*

Argumenta que a eficácia preclusiva da coisa julgada acoberta também o direito em relação às importações por conta e ordem de terceiros, reiterando que tal matéria poderia ter sido alegada na contestação mas não o foi, cita o art.474 do CPC e declina:

*“Pela eficácia preclusiva da coisa julgada as partes ficam impossibilitadas de alegar e rediscutir qualquer outra questão relacionada com a lide, sobre a qual pesa a autoridade da coisa julgada, reputando-se afastadas tanto as alegações que foram expressamente levantadas pelas partes, como as que poderiam ter sido e não o foram, corporificadas pelo brocardo jurídico tantum judicatum quantum disputatum vel disputari debebat (em vernáculo: tanto foi julgado quanto foi disputado ou deveria ser disputado)”*

Cita doutrina e jurisprudência e repisa que juntou com a exordial 12 DIs com registro de importações por conta e ordem e que

*“De outra banda, convém lembrar que a União, ofertara resposta em forma de constatação, naquela ação, erigindo objeção apenas genérica, relativa à impossibilidade de se reduzir a base de cálculo das contribuições PIS/COFINS-importação, pretendida pela impugnante, sem fazer nenhum pedido sucessivo para o caso de a vindoura sentença viesse a proceder a demanda, que se excluísse do seu alcance as importações por conta e ordem de terceiro, inobservando o princípio da eventualidade (arts. 300, 303, 326 e 333, II, do CPC/1973), conforme visto no tópico anterior, e, bem assim, no que hora interessa, em relação à eficácia preclusiva da coisa julgada (art. 474, CPC/1973), recaindo o manto da coisa julgada sobre o que poderia a ré alegar e não o fizera, inviabilizando nova discussão sobre o tema, o que, naturalmente, alcança a própria RFB, em sede de compensação. Não haveria sentido que se engendre arcabouço jurídico que se vede a discussão de demanda já julgada conforme o todo articulado acima, se pudesse-se violá-los no seio da compensação, notadamente, por não as homologar. A glosa, portanto, deve ser afastada.”*

Outra tese defensiva se concentra na argumentação de que o importador, na condição de contribuinte dos tributos aduaneiros, mantém a relação jurídico-tributária da etapa relativa ao desembaraço aduaneiro junto à União, no que cinge aos tributos federais e com os Estados, no que tangencia o ICMS, sendo, desta forma, o legítimado para a discussão dos tributos ali incidentes. Menciona o art.267 e 301 do CPC antigo que trata da legitimidade das partes para litigar em juízo. Perfila:

*“O ponto central é que, na importação por conta e ordem, que mais de perto interessa aqui, é o importador o contribuinte do tributo, ficando o adquirente da mercadoria como responsável. E assim o é não porque a impugnante presume que assim seja, no seu interesse, mas porque é o quadro normativo que ressaí da lei.”*

Suscita, para fins de respaldar suas alegações de legitimidade do importador, o art.121 do CTN, os arts.5º e 6º da Lei nº 10.285/2004, os arts.31 e 32 do Decreto-Lei nº 37/1966, bem como os arts.104, 106, 241, 254, 255, 293, 300 e 301 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro de 2009). Transcreve doutrina e jurisprudência e assinala:

*“Nesse diapasão, a autoridade fiscal responsável pela glosa das compensações para além de desrespeitar a coisa julgada, baralha conceitos de relação jurídica e a consequente legitimidade ad causam, com a eventual questão da repercussão econômica do tributo, irrelevante para a caracterização da legitimidade ad causam. Trata-se de coisas absolutamente distintas! E, convenhamos, invocá-la, na fase da compensação, depois de já ter concluído o processo de conhecimento e sem a insurgência da União quanto a esse ponto, estando a decisão acobertada pela preclusão máxima, é atitude que não se pode aceitar.”*

Compila jurisprudência e discorre:

*“A permanecer a glosa das compensações, para além da afronta direta à coisa julgada, estabelece-se dois pesos e duas medidas para a mesma situação: responde*

*o importador pelo débito relativo aos tributos aduaneiros, inclusive infrações aduaneiras, nas importações por conta e ordem de terceiro, ainda que não tenha perpetrado nenhum dos atos que se imputa como irregulares, porém, não pode promover a restituição dos tributos! No mínimo, arrosta o princípio da isonomia e não pode a impugnante concordar.”*

Cita o art.165 do CTN, transcreve novamente trecho do dispositivo da sentença e pontifica:

*“Encaminhando-se para o final, é preciso considerar que as contribuições PIS/COFINS-importação não são reconhecidas como tributos indiretos, de modo que não se aplica o regime jurídico insculpido no art. 166 do CTN24. Primeiro porque, conforme acima, a questão da repercussão econômica do tributo não reflete na legitimidade para a causa, devendo esta recair apenas no contribuinte de direito, no caso, aqui, a impugnante, tendo total direito de promover as compensações dos créditos respectivos, como decorrentes, inclusive, da própria coisa julgada, não sendo lícito discutir questões, na fase das compensações, já que deveriam ter sido levantadas na ação de conhecimento. Segundo que a jurisprudência é sólida por entender que o PIS/COFINS-importação não é um tributo indireto, não se aplicando o art. 166 do CTN:”*

Colaciona mais jurisprudência e assevera que caso se reconhecesse a aplicação do art.166 do CTN, o que não é o caso dos autos, ainda assim a compensação se justificaria posto que acobertada também pela preclusão da coisa julgada.

Ao final, postula pela procedência da manifestação de inconformidade para que seja reconhecida como válidas, em sua totalidade, as DCOMPS apresentadas com base na ação judicial em testilha.

Anexou o documento de fls.482/866.

A Contribuinte foi intimada pela via postal em 17/11/2020, apresentando o Recurso Voluntário através de protocolo eletrônico em data de 15/12/2020 e, com os mesmos argumentos da peça de impugnação, pediu pelo provimento do recurso para reforma da decisão da DRJ e homologação da compensação dos valores declarados.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Relatora

### 1.Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

## 2. Mérito

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre compensação de valores, por meio de DCOMPs, com amparo em decisão judicial transitada em julgado, proferida no âmbito da ação ordinária de nº 005545-04.2012.404.7208/SC, onde foi decretado que a base de cálculo do PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação é tão somente o valor aduaneiro das mercadorias importadas, excluindo-se, portanto, de sua incidência o ICMS e a valor das próprias contribuições (base de cálculo alargada), e reconhecido o seu direito de compensação ou restituição dos valores recolhidos a maior.

Relata-se no Parecer CREDJUD/CREDFAZ/DICRED/SRRF 09 nº 06/2019 (fls.859/865) que foi formalizado pela instância competente da RFB o processo de nº 10920.721091/2014-04 para habilitação do crédito reconhecido judicialmente, todavia, posteriormente constatou-se a existência de outro processo neste sentido e com esteio na mesma demanda judicante, este de nº 10920.721092/2014-41, o qual foi anexado ao primeiro. Narra-se ali que o pedido de habilitação foi deferido, “estando a partir disso possibilitada a compensação, que foi realizada inicialmente pela DCOMP nº 39858.75929.250914.1.3.57-0039, na qual encontra-se informado que o valor atualizado do crédito soma a importância de R\$ 4.901.142,47.”

Como observado pela DRJ de origem, o objeto da ação de repetição de indébito cinge-se ao reconhecimento da inconstitucionalidade/ilegalidade do alargamento da base de cálculo do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Não foi identificado na peça vestibular a elaboração de qualquer pedido no sentido de que o importador pudesse vir a se valer de eventual crédito tributário da alçada do adquirente das mercadorias.

Tem razão o ilustre julgador de primeira instância ao afirmar que nas operações por conta e ordem de terceiros, quem suporta o ônus financeiro dos tributos incidentes é o contratante da importação, ou seja, o adquirente das mercadorias, sendo este o legitimado para utilizar-se dos créditos de tal natureza.

Em síntese, afigura-se claro pelo pedido, causa de pedir e dispositivo da sentença transitada em julgado que a prestação da tutela jurisdicional se restringiu à limitação da base de cálculo ao valor aduaneiro, excluídos ICMS e as próprias contribuições desta. A pretensão de poder restituir-se ou compensar-se de valor definido por lei como de proveito do adquirente das mercadorias teria que ser requerida e fundamentada de forma clara, o que não ocorreu.

**Como permitido pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9784/1999, peço *vênia* para reproduzir os fundamentos da decisão recorrida:**

Caso entendesse o interessado que a sua Inicial contemplava o pedido de aproveitamento dos créditos de terceiros (adquirente), oriundo das operações de importação por conta e ordem de terceiros, deveria ter interposto embargos de declaração contra a sentença prolatada para obter pronunciamento a cerca de tal matéria.

Se pretendia discutir essa sua legitimação deveria ter travado essa disputa judicialmente e não trazer o tema omissa para a esfera administrativa.

Enfim, a coisa julgada contida no dispositivo da decisão judicial transitada em julgado está delimitada pelo pedido e pela causa de pedir apresentadas na petição inicial do processo de conhecimento. Conquanto somente o dispositivo da sentença seja abarcado pela coisa julgada material, é certo que os efeitos da res judicata apenas se abatem sobre as matérias cujos contornos fáticos e jurídicos tenham sido efetivamente examinados e decididos pelo Poder Judiciário de forma definitiva.

#### **DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL ÀS IMPORTAÇÕES POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS QUANTO AOS CRÉDITOS DO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E DA COFINS-IMPORTAÇÃO**

A manifestante aduz também que, na condição de importadora, teria legitimidade para aproveitar-se dos créditos da Cofins-Importação e do PIS/Pasep-Importação, independentemente da modalidade da operação de importação realizada. Neste diapasão, mais uma vez não concordamos com tal linha de argumentação.

A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado pelo importador, o qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias destinadas a um adquirente específico, pessoa jurídica, em razão de contrato previamente firmado.

Na importação por conta e ordem, embora a atuação do importador possa abranger desde a mera execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, cotação de preços, pagamento ao fornecedor estrangeiro, contratação de transporte, de seguro, etc, o “importador” de fato é a pessoa jurídica adquirente, mandante da operação de importação, aquela que efetivamente adquire a mercadoria importada, embora, nesse caso em específico, o faça por meio de interposta pessoa, qual seja, o importador por conta e ordem.

Nesta modalidade de importação os recursos financeiros são fornecidos pelo contratante, o adquirente dos produtos importados. Desta feita, é este que também suporta o ônus financeiro dos tributos incidentes na operação, sendo o importador apenas um representante que atua perante o Fisco por conta e ordem daquele.

Os casos de importação por conta e ordem possuem regramento específico na legislação tributária, uma vez que é o adquirente (responsável tributário) quem de fato importa a mercadoria. Conforme disposto na legislação, aplicam-se à pessoa jurídica adquirente das mercadorias as normas referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre a receita bruta do importador. Nesse sentido, prescreve o art. 81 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/2001:

*“Art. 81. Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por*

*intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.”*

Neste trilhar, encontramos previsão legal literal no art.18 da Lei nº 10.865/2004 que veda expressamente que os créditos do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, no regime de apuração não cumulativo e oriundos das importações por conta e ordem de terceiros, sejam aproveitados pelo importador, porquanto apenas tem legitimidade para fazê-lo o adquirente das mercadorias:

*“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2ºe3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002,e10.833, 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:*

*I - bens adquiridos para revenda;*

*II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;*

*III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*

*IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;*

*V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.*

*§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.*

*(...)*

*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.”** (grifo nosso)

Em conclusão, conforme exsurge da legislação tributária, a sujeição passiva efetiva se volta de forma direta ao adquirente, e não ao importador, mero prestador de serviços nesta modalidade de importação. Os recursos financeiros se originam da empresa adquirente e é esta quem tem legitimidade para pleitear o indébito decorrente de pagamentos indevidos ou a maior referentes ao PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação e passíveis de restituição/compensação.

Não é por acaso que o supracitado art.18 da Lei nº 10.865/2004 concede o direito de crédito ao “encomendante”, o adquirente das mercadorias. Interpretação diversa permitiria dupla devolução de valores, tanto ao terceiro adquirente das mercadorias quanto ao importador.

Transcrevemos abaixo julgado do Superior Tribunal de Justiça neste sentido:

*“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 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.**

*3. O acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada no sentido de que a sentença exequenda dispõe expressamente que seu teor não alcança autoridades que não figuraram no pólo passivo da lide. Dessa forma, não é possível a esta Corte infirmar o acórdão recorrido no ponto, tendo em vista que tal procedimento demandaria o revolvimento do título judicial exequendo, providência inviável em sede de recurso especial em razão do óbice da Súmula nº 7 desta Corte.*

*4. É cabível a condenação em honorários advocatícios nos embargos à execução, sobretudo em razão do princípio da causalidade. Precedente.*

*5. No caso dos autos, os honorários foram fixados em 1% sobre o valor do excesso de execução, percentual que não representa valor exorbitante para fins de revisão em sede de recurso especial. É cediço nesta Corte que, salvo as hipóteses excepcionais de valor excessivo ou irrisório, não se conhece de recurso especial cujo objetivo é rediscutir o montante da verba honorária fixada pelas instâncias de origem, a teor do enunciado n. 7, da Súmula do STJ.*

*6. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no REsp 1573681/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/03/2016, DJe 10/03/2016)” (grifo nosso)*

Considerando as mesmas razões, entendo que está correta a decisão recorrida, motivo pelo qual a mantenho integralmente.

### **3. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos**