



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15165.722644/2012-99  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3401-009.347 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de julho de 2021  
**Recorrente** BLUETRADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

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

Na importação por conta e ordem, é do real adquirente a legitimidade para pleitear restituição de valor pago a maior ou indevidamente, a título de COFINS-Importação ou PIS/PASEP-Importação recolhidos por ocasião do registro da Declaração de Importação (DI).

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-009.325, de 27 de julho de 2021, prolatado no julgamento do processo 15165.721377/2013-13, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ronaldo Souza Dias (Presidente), Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Gustavo Garcia Dias dos Santos e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

**Relatório**

Trata o presente processo de pedido de restituição de créditos de PIS/COFINS incidentes na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços, supostamente recolhidos indevidamente ou a maior.

Conforme o relatório da decisão de primeira instância trata-se de pedido de retificação de declaração de importação cumulado com pedido de restituição de crédito tributário referente à PIS/COFINS - importação, onde a empresa recorrente alega a inconstitucionalidade

do art. 7.º, I, da Lei n.º 10.865/2004 e registra que há declaração de inconstitucionalidade desta norma legal pelo TRF da 4.a Região.

Houve análise do pleito de retificação de DI e de restituição pela Delegacia da Receita Federal indeferindo a retificação e a restituição, bem como manifestação de inconformidade contra estas decisões.

Cientificada a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade, na qual alega que o STF declarou a inconstitucionalidade na parte final do inciso primeiro do artigo 7º da Lei 10.865/2004, excluindo do aspecto quantitativo das contribuições securitárias o valor correspondente ao ICMS e das próprias contribuições devidas no mercado interno. Portanto, a decisão do STF caracteriza-se como questão prejudicial ao regular seguimento deste procedimento administrativo, devendo ser reconhecido e deferido o direito creditório ou, no mínimo, suspenso o trâmite até o trânsito em julgado do RE 559.937/RS.

Alega também que o sujeito passivo das contribuições devidas na importação é o importador nos termos do art. 195, IV, da Constituição Federal, e artigo 5º, I, da Lei nº 10.865/04.

Dessa forma, a Bluetrade ocupa o lugar de contribuinte de direito na operação de importação, posto que a importação é feita em seu nome. Junta julgado do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria e, por coerência, o mesmo entendimento deve ser aplicado ao presente caso.

Requer seja reformado o despacho decisório, deferindo-se o pedido de restituição e retificação”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, por meio do seu Acórdão, considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade formalizada e manteve a decisão administrativa.

A recorrente foi devidamente cientificada pelo recebimento da Intimação da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, cientificando a emissão da decisão recorrida.

Não resignada com o deslinde desfavorável após o julgamento de primeira instância, a contribuinte interpôs seu Recurso Voluntário, por meio do qual alega, em síntese, que:

- i. ingressou com pedido de restituição dos valores pagos à maior, em razão de que, quando da realização das importações, foi considerado para fins de base de cálculo da PIS/COFINS - importação, além do valor aduaneiro, o valor das próprias contribuições e o valor do ICMS nos termos do artigo 7, da Lei 10.865/2004, considerado inconstitucional;
- ii. teria direito ao deferimento integral de seu pedido de restituição, independentemente da modalidade de importação, porque existiria ilegalidade na cobrança em razão da mencionada inconstitucionalidade da base de cálculo da PIS/COFINS - importação prevista no referido art. 7º, sedimentada pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937, em março de 2013;
- iii. a Receita Federal teria emitido o Parecer Normativo Cosit/ RFB nº 1/2017 para regular a restituição dos valores recolhidos indevidamente, mas

haveria neste Parecer uma “nítida tentativa de restringir as restituições, ao impor óbice, que não encontra guarida na normativa constitucional, para a restituição dos valores pagos quando da importação por conta e ordem de terceiros”;

- iv. resta claro no do art. 5º, inciso I, da Lei nº 10.865/04 que o importador é o contribuinte do PIS-Importação e da COFINS-Importação, sujeito passivo da obrigação, quando da entrada dos bens em território nacional, de forma que, “por ser a importadora das mercadorias a Requerente faz jus ao pedido de restituição dos valores recolhidos a maior”; e
- v. o Superior Tribunal de Justiça já teria reconhecido que o importador tem direito à restituição dos valores pagos em decorrência da importação por conta e ordem, nos autos do Recurso Especial nº 1.528.035, e, em caminho inverso, o mesmo Superior Tribunal não reconheceria pleito do contribuinte de fato para solicitar ao poder público repetição de indébito, porque o contribuinte de fato não faria parte da relação jurídica-tributária e, “sendo assim, por coerência, se o contribuinte de fato não tem legitimidade para pleitear o indébito por não compor a relação jurídica, por obvio que o contribuinte de direito que compõe deve ter legitimidade para pleitear”.

Nesses termos, “pugna, com o devido acatamento, pelo TOTAL PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO”.

É o Relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

### *Admissibilidade do recurso*

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

Não há arguição de preliminares.

### *Análise do mérito*

Como relatado, trata-se de questionamento da recorrente contra o indeferimento de Pedido de Restituição de PIS/PASEP-Importação que se alega ter sido recolhida a maior por ocasião do registro de três Declarações de Importação, por meio das quais a empresa teria formalmente figurado como importadora por conta e ordem de mercadorias a serem destinadas a terceiro adquirente, a saber:

| Declaração de Importação | Valor requerido (R\$) |
|--------------------------|-----------------------|
| 13/0489758-5             | 2.651,17              |
| 13/0571559-6             | 3.641,33              |
| 13/0571585-5             | 178,42                |

Segundo a recorrente, o recolhimento a maior decorreria da inclusão indevida do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na base de cálculo da Contribuição, considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Inicialmente cabe destacar que a questão da inconstitucionalidade de ICMS na base de cálculo da COFINS-Importação e do PIS/PASEP-Importação exarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), RE n.º 559.937/RS, já foi reconhecida pela Receita Federal (Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 1/2017), conforme ressalta a própria decisão recorrida, e não motivou o indeferimento do pedido formulado, como destaca o Despacho Decisório n.º 25 /EAC-2/SEORT/DRFFNS/SC, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis - SC (doc. fls. 209 a 212).

O fundamento para a denegação da restituição vindicada pela recorrente foi o entendimento de que a Bluetrade Importação e Exportação 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.

Bem, há diversos julgados deste e. Conselho nos quais se 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. Este tem sido o entendimento acolhido por esta c.Turma em julgados recentes.

Nesses termos, penso que a importadora estaria legitimada a requerer a restituição do PIS/COFINS-Importação indevidamente recolhidos no registro da DI nas operações promovidas por conta própria.

Não obstante, tal entendimento, a meu ver, não se aplica às operações promovidas por conta e ordem de terceiros. Como bem assentou a decisão administrativa que denegou a restituição, não se aplica à importação por conta e ordem o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN), 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 (fls. 210 e ss.– destaques nossos):

*“Por sua vez, os procedimentos da Secretaria de Receita Federal do Brasil (RFB), inclusive os de reconhecimento do indébito tributário, se vinculam à decisão do STF em recurso extraordinário na sistemática do*

art. 1.035 da Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015, (Código de processo Civil) – rito anteriormente disciplinado no art. 543-B da Lei n.º 5.869/73, revogada –, a partir da manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), através de Nota Explicativa, em consonância com o disposto no art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1, de 12 de fevereiro de 2014.

O entendimento consta do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 1, de 31 de março de 2017, que disciplina os procedimentos de reconhecimento de crédito passível de restituição, em razão da decisão proferida pelo STF no RE n.º 559.937/RS. Segundo consta no referido Parecer, **nos casos de importação por conta e ordem, o entendimento adotado pela RFB é o de que 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.**

O reconhecimento de que **é o adquirente 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 n.º 10.865, de 30 de abril de 2004:**

(...)

Por sua vez, **não se aplica à importação por conta e ordem o disposto no art. 166 da Lei n.º 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. **Na importação por conta e ordem não há repercussão de ônus financeiro, pela própria natureza do tributo, ao importador. Há uma relação contratual entre adquirente (encomendante) e importador (prestador de serviço), com gravame financeiro, gerado pela operação, suportado pelo primeiro.**

Nesse sentido, o Parecer Cosit n.º 47, de 17 de novembro 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 no Acórdão n.º 3301-008.485, de interesse da mesma recorrente (grifei):

“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.**” (Acórdão n.º 3301-008.485, de 26 de agosto de 2020 – Conselheiro Ari Vendramini)

Ademais, ainda que se entenda que o importador possa deter legitimidade para pleitear restituição de PIS/COFINS – Importação em operações de importação por conta e ordem de terceiros, como sustenta a recorrente, penso que a possibilidade de tomada de créditos da não-cumulatividade pelo adquirente/encomendante inviabilizaria o pedido de restituição feito pelo importador, sob pena de duplicidade de utilização do valor a ser repetido.

Cabe lembrar o teor do art. 18 da Lei n.º 10.865/2004, que expressamente estabelece que, na importação por conta e ordem de terceiros, os créditos de PIS/COFINS-Importação são aproveitados pelo adquirente. Esse é o entendimento assentado no acórdão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no AgRg no REsp 1.573.681/SC, nos termos da ementa abaixo transcrita (grifei):

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

*1. Os arts. 244, 741, III, 474, 566 e 568 do CPC; 5º e 6º Lei n.º 10.865/04; 119, 121, 123, 124, 127, 166 e 165 do CTN; e 6º da Lei n.º 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 n.º 211 do STJ.*

**2. O art. 18 da Lei n.º 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 exequiêdo não poderia se referir às importações realizados por conta e ordem de terceiros, mas tão somente às operações realizadas pela própria empresa importadora.*

[...]

6. Agravo regimental não provido”.

Nesse sentido, não vejo fundamentos para reformar da decisão administrativa ou do Acórdão recorrido.

À vista de todo o exposto, VOTO por negar provimento ao Recurso Voluntário.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente Redator