



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



**Processo nº** 15165.000275/2009-84  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-008.487 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de agosto de 2020  
**Recorrente** BLUETRADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 28/04/2008

CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP-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 Contribuição ao PIS/PASEP-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.

Recurso Voluntário Negado

Direito Creditório Não Reconhecido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, que votou por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Breno do Carmo Moreira Vieira, Marcos Roberto da Silva (Suplente Convocado) e Ari Vendramini

## Relatório

1. Tratam os presentes autos de pedido de restituição de valores pagos, considerados indevidos, a título de Contribuição ao PIS/PASEP-Importação, quando do pagamento de

importação realizada pela Declaração de Importação (DI) de nº 08/0617247-3, sob o fundamento de que foi considerado para fins de base de cálculo da Contribuição ao PIS/PASEP, além do valor aduaneiro, o valor das próprias contribuições e o valor do ICMS nos termos da Lei 7º, da Lei 10.865/2004.

2. A recorrente alega a inconstitucionalidade do referido artigo, em face do comando constitucional previsto no artigo 149, §2º, inciso III, alínea "a", parte final, da Constituição Federal.
3. A Declaração de Importação de nº 08/0617247-3 encontra-se às fls. 27/34 dos autos digitais.
4. O Despacho Decisório ALF/SFS Nº17, às fls. 80 dos autos digitais, descreve de forma exata os fatos. Adotamos seus dizeres :

#### Relatório

Em 04/12/2008, por meio do processo nº 10980.018239/2008-69, a empresa Bluetrade Importação e Exportação Ltda. apresentou pedido de restituição de parte da contribuição do PIS-Importação recolhida com base na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Da análise das Declarações de Importação (DI) listadas pelo interessado, constatou-se que a de nº 08/0617247-3 havia sido desembaraçada na Alfândega da Receita Federal do Brasil do Porto de São Francisco no Sul/SC (fls. 14 a 32 e fl. 52). O art. 58 da IN RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, estabelece que a competência para o reconhecimento do direito creditório e a restituição de crédito relativo a tributo incidente sobre operação de comércio exterior caberá ao titular da unidade sob cuja jurisdição for efetuado o despacho aduaneiro da mercadoria.

Em vista do exposto, procedeu a IRF/CTA à formalização do presente processo, instruído com cópia dos documentos mais relevantes do processo nº 10980.018239/2008-69, encaminhando o mesmo a esta Alfândega para análise do pedido do interessado com relação à DI nº 08/0617247-3 (fl. 01).

#### Fundamentação

O pedido do interessado (fls. 66 a 72) está calcado integralmente na alegação de que o inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/04 é inconstitucional, por incluir na base de cálculo do PIS e Cofins devidos nas operações de importação o montante do ICMS e o valor das próprias contribuições. Com base neste argumento, solicita a restituição da parcela do PIS recolhida a maior quando do registro das operações de importação.

5. Neste Despacho Decisório o pedido de restituição restou indeferido, sendo que, contra tal indeferimento a ora recorrente apresentou manifestação e inconformidade.
6. A 2ª Turma da DRJ/FLORIANÓPOLIS, pelo Acórdão nº 07-28.078, assim ementou sua decisão, ao apreciar as razões apresentadas pela ora recorrente :

#### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Data do fato gerador: 28/04/2008

**RESTITUIÇÃO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA BASE DE CÁLCULO DE CONTRIBUIÇÕES.**

Descabe apreciar alegação de inconstitucionalidade de norma legal na esfera administrativa, sendo correta, por conseguinte, a base de cálculo das contribuições constante dos documentos que instruem a operação de importação, uma vez que atendem a legislação de regência.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

7. Inconformada, a manifestante apresentou recurso voluntário, combatendo o Acórdão DRJ/FNS, alegando, em apertada síntese :

#### **I — DOS FATOS**

Trata-se de Processo Administrativo Fiscal, onde a empresa Recorrente pretende a retificação das Declarações de Importação, além da restituição dos valores pagos à maior a título de PIS-Importação, em razão de que, quando da realização das importações e das respectivas declarações de importação, foi considerado para fins de base de cálculo do PIS, além do valor aduaneiro, o valor das próprias contribuições e o valor do ICMS nos termos da Lei 7º, da Lei 10.865/2004.

Juntamente com o pedido de retificação e restituição, foi carreado aos autos fundamentação da inconstitucionalidade do referido artigo, em face do comando constitucional previsto no artigo 149, §2º, inciso III, alínea "a", parte final, da Constituição Federal.

A autoridade fiscal indeferiu o pedido de retificação das DI's, posteriormente indeferiu o pedido de restituição, em razão de ter entendido que a autoridade administrativa está vinculada às normas infraconstitucionais, não podendo reconhecer à inconstitucionalidade delas, competência que fica a cargo do Poder Judiciário.

#### **II — DO DIREITO**

##### **II. 1 — QUESTÃO PASSÍVEL DE JULGAMENTO PELA VIA ADMINISTRATIVA.**

Em homenagem aos bons ditames da dialética recursal, cumpre a Recorrente esclarecer quais são os limites de sua pretensão. Não se deduziu em sua Manifestação de Inconformidade a inaplicabilidade do artigo 7º, I, da Lei 10.865/2004, em razão de sua flagrante inconstitucionalidade, o que se pretende ver reconhecido, é a real base de cálculo do PIS-Importação, tal qual previsto na Constituição Federal.

Desta forma, julgando válida a base de cálculo do PIS-Importação, a qual extrapolou os limites impostos pela Constituição Federal em seu artigo 149, §2º, III, "a" *parte final*, estar-se-ia ofendendo a Lei Maior, de modo que o ato administrativo já nascerá maculado de ilegalidade, pois a inconstitucionalidade nada mais é do que a maior das ilegalidades.

Sendo assim, considerando que compete a administração pública o controle de legalidade dos atos por si exarados, cabendo a mesma interpretar o artigo 7º, I, da Lei 10.865/2004, de modo compatível com a Constituição, extirpando da base do PIS-Importação os valores correspondentes ao ICMS e as Contribuições Sociais destinadas ao PIS e a COFINS, esta é a exegese do artigo 149, §2º, III, "a", da Constituição Federal, neste contexto, o ato administrativo nascerá legal, repousando no berço da constitucionalidade e legalidade, sem haver o pronunciamento sobre a inconstitucionalidade levantada.

##### **II. 2 — A EXEGESE DO ARTIGO 70, I DA LEI 10.865/2002 SOB A LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.**

O indeferimento do pedido de restituição do valor pago a maior não pode prevalecer, pois existe ilegalidade na cobrança em razão da inconstitucionalidade da base de cálculo do PIS/COFINS prevista no artigo 7º, da Lei 10.865/2004, quando esta alarga a base de cálculo da COFINS, incluindo: *"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 desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I, do caput do artigo 3º desta Lei"*.

A base de cálculo do PIS/COFINS IMPORTAÇÃO está prevista no artigo 149, §2º, inciso III, "a", da Constituição Federal, veja-se: "II — Incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; III — poderão ter alíquotas: a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro".

Dessa forma, não cabe a qualquer legislação infraconstitucional, independentemente da natureza da lei ou entendimento fazendário, alargar a base de cálculo das contribuições em tela, pois a base de cálculo do PIS/COFINS da importação é tão somente o valor aduaneiro definido na Constituição Federal.

O valor aduaneiro, por sua vez, foi definido pelo artigo 10 do GATT e pelo artigo 75 do Regulamento Aduaneiro, onde não estão incluídos o ICMS e o valor das próprias contribuições.

(...)

Noutro giro verbal, a verdadeira exegese do artigo 7º, I, da Lei 10.865/2004, deve ser aquela compatível com a sua lei fundamentadora, a Constituição Federal, para que seja considerado como valor aduaneiro previsto no GATT, livre de ICMS e PIS/COFINS.

### **III - DO PEDIDO**

Diante do exposto, dos argumentos trazidos acima e da jurisprudência colacionada, requer-se seja dado **TOTAL PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO** manejado, interpretando o artigo 7º, I, da Lei 10.865/2004, em conformidade com o disposto no artigo 149, §2º, III, "a", da Constituição Federal. Assim, pede-se a reforma da decisão proferida no processo administrativo 15165.000275/2009-84 deferindo-se o pedido de restituição

8. É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Ari Vendramini, Relator.

9. O recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal merecendo a sua admissibilidade.

10. Preliminarmente, verifica-se que consta na Declaração de Importação (DI) nº 08/0617247-3 – às fls. 26/34 dos autos digitais, e que a importação foi feita POR CONTA E ORDEM, conforme consta às fls. 27 :

**IMPORTACAO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS  
ADQUIRENTE: TALLADIUM DO BRASIL**

**CNPJ: 00.130.762/0001-02**

11. A questão central dos presentes autos é a legitimidade da recorrente para pleitear recolhimento de valor indevido a título de Contribuição ao PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO.

12. Além da classificação em relação á repercussão do encargo econômico-financeiro, em tributos diretos e indiretos, também devemos considerar a classificação quanto ás bases econômicas de incidência. Com fundamento neste critério, o CTN classifica os impostos sobre o comércio exterior em impostos sobre a importação e impostos sobre a exportação.

13. Os tributos incidentes sobre a operação de importação devem ser recolhidos pelo sujeito passivo, que é o importador.

14. Na importação pela modalidade direta, o adquirente da mercadoria figura como importador e promove a operação em seu próprio nome, não havendo dificuldades em relação ao

legitimado para pleitear a restituição de eventual indébito. Tendo em vista que o adquirente figurará como importador e, portanto, sujeito passivo da obrigação tributária, sobre ele recairá a responsabilidade de arcar com todos os ônus financeiros da tributação. Como consequência, ele terá legitimidade para solicitar a devolução de valores recolhidos de forma indevida ou a maior do que devida.

15. Diferente á a situação daquele que realiza a operação de importação na modalidade por conta e ordem de terceiro. É comum que as empresas não disponham de uma estrutura organizada para realizar suas operações internacionais e optem pela terceirização deste tipo de serviço. Tal tendência ocorre no comércio exterior, quando uma ou mais atividades relacionadas á execução e ao gerenciamento dos aspectos operacionais, logísticos, burocráticos, financeiros, tributários, entre outros, da importação de mercadorias são transferidas para empresas ( *trading companies*) ou profissionais especializados (despachantes aduaneiros) em tais atividades.

16. A modalidade de importação por conta e ordem de terceiro foi instituída no ordenamento pátrio pela MP n.º 2.158/2001, em seu artigo 80, Inciso I. Por seu turno, a Secretaria da Receita Federal, em cumprimento á determinação legal contida no dispositivo citado, editou a Instrução Normativa n.º 225/2002, que estabeleceu os requisitos e as condições para a atuação de pessoa jurídica importadora em operações procedidas por conta e ordem de terceiros.

17. As legislações de regência da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS trazem expressamente a possibilidade de aplicação desta modalidade de importação, respectivamente, no artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002 e nos artigos 6º e 18 da Lei n.º 10.865/2004, ambas regulamentadas pelo Decreto n.º 4.524/2004 e pela IN SRF n.º 247/2002.

18. A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa – a importadora, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados coma transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

19. Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possas abranger desde a simples execução do despacho aduaneiro de importação até a intermediação da negociação no exterior, a contratação do transporte, do seguro, entre outros, o importador de fato é o adquirente, o mandante da importação, aquele que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional, embora, neste caso, o faça por via de interposta pessoa – a importadora por conta e ordem – que é uma mera mandatária do adquirente.

20. A Secretaria da Receita Federal, em seu sítio na Internet, esclarece acerca do tratamento tributário diferenciado quanto á importadora e quanto á adquirente :

*‘Embora devam ser contabilizadas tanto as entradas das mercadorias importadas como os recursos financeiros recebidos dos adquirentes – para fazer face ás despesas com a importação ou, até mesmo, aos pagamentos efetuados aos fornecedores estrangeiros -, esses lançamentos não devem e não podem ser computados como bens, direitos ou receitas da importadora, pelo contrário, são bens e direitos dos terceiros adquirentes destas mercadorias.*

*Consequentemente, a receita bruta da importadora, para efeito da incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS, corresponde ao valor dos serviços por ela prestados, nos termos do artigo 12 do Decreto n.º 4.524/2002 e dos artigos 12 e 86 a 88 da IN SRF n.º 247/2002. Por essa razão, não caracteriza operação de compra e venda a emissão de nota fiscal de saída das mercadorias importadas, do estabelecimento do importador para o do adquirente, nem o importador pode descontar eventuais créditos gerados pelo recolhimento dessas contribuições por ocasião da importação realizada, que poderão ser aproveitados, no entanto, pelo adquirente como determina o artigo 18 da Lei n.º 10.865/2004.*

*Quanto á adquirente : no que se refere á Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e á COFINS-Importação, ainda que seja o importador o contribuinte de direito e que este venha a recolher os valores devidos, o pagamento termina por ser efetuado com recursos originários do próprio adquirente. Logo, por este devem ser aproveitados os créditos por ventura utilizados na determinação dessas mesmas contribuições incidentes sobre o seu faturamento mensal. É o que estabelece o artigo 18 da Lei n.º 10.865/2004”*

21. Resta evidente que a “trading” recolherá as Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre o valor do seu faturamento, considerado apenas como a receita bruta decorrente da prestação de seus serviços, ou seja, a prestadora (importadora de direito) não deverá incluir os créditos utilizados na determinação das contribuições incidentes sobre o faturamento mensal. A empresa adquirente (importadora de fato) é quem suporta o ônus financeiro da tributação, fornecendo recursos á prestadora de serviços para pagamento dos tributos.

22. Assim, em se tratando de tributo direto que não gera qualquer repercussão jurídica, vige a regra geral no sentido de que terá direito de buscar a restituição de valores indevidamente recolhidos , apenas aquele que suportou o ônus de tal recolhimento.

23. Não há necessidade de se tecer considerações acerca da natureza jurídica das contribuições, se tributação direta ou indireta, se seria necessário a empresa prestadora demonstrar que recolheu as contribuições ou que detém autorização para fins de aplicação do artigo 166 do CTN, isto porque o pedido de restituição do indébito deve ser formulado por aquele que suportou o ônus financeiro da tributação, seja o tributo classificado como direto ou indireto, já que tem como fundamento a vedação de enriquecimento sem causa.

24. Neste sentido, nos caso de importação realizada por “trading” pela modalidade direta ou por encomenda, terá ela legitimidade para postular valores indevidos ou recolhidos a maior que o devido, já que em tais situações a “trading” não presta serviços a terceiros, realizando a importação e suportando todos os ônus tributários da operação.

25. Já nos casos de importação por conta e ordem de terceiro, em que a “trading” atua como prestadora de serviços, carecerá de legitimidade para buscar a restituição de tributos indevidamente recolhidos por parte das adquirentes, uma vez que foram estas que suportaram todos os custos e ônus tributário da operação.

## **Conclusão**

26. Diante do exposto, considerando que a recorrente efetuou importação por conta e ordem de terceiro, não detém ela legitimidade para pleitear restituição de valores recolhidos indevidamente ou a maior que o devido, portanto nego provimento ao recurso.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Ari Vendramini