



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



**Processo nº** 13831.720228/2013-10  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3301-012.001 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de outubro de 2022  
**Recorrente** BLUETRADE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 05/11/2012 a 14/12/2012

PIS-PASEP/COFINS - IMPORTAÇÃO. RESTITUIÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE DA BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.

A discussão sobre a constitucionalidade da base de cálculo da contribuição Pis-pasep/Cofins - Importação, recolhida quando do registro de Declarações de Importação e calculada sobre valores diferentes do “valor aduaneiro” estipulado na Constituição Federal, não compõe o escopo da lide estabelecida nos autos, uma vez que a motivação utilizada pela Autoridade Fiscal para apreciação do pedido repetitório não contrariou o julgado do STF no RE nº 559.937/RS, firmado na sistemática do art. 543-B do CPC (CPC/1973), razão pela qual não devem ser conhecidas no rito do Processo Administrativo Fiscal argumentações relacionadas a tal matéria.

PIS-PASEP/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 Pis-pasep/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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso voluntário para, na parte conhecida, negar provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-011.999, de 25 de outubro de 2022, prolatado no julgamento do processo 15165.722912/2012-72, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ari Vendramini, Laércio Cruz Uliana Júnior, José Adão Vitorino de Moraes, Jucileia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Sabrina Coutinho Barbosa, Semíramis de Oliveira Duro (Vice-Presidente) e Marco Antonio Marinho Nunes (Presidente).

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de processo em que o interessado requer a restituição de tributo aduaneiro.

A empresa interessada pleiteia a restituição de valor que, segundo ela, fora recolhido a maior que o devido em virtude de aludida inconstitucionalidade da base de cálculo da PIS-PASEP/COFINS-importação, prevista na Lei 10.865/2004.

Por meio de Despacho Decisório a Autoridade Fiscal indeferiu o pedido, em razão da impossibilidade da correta apreciação do pleito formulado, pelo não atendimento à Intimação Sarac e pela não apresentação de documentos comprobatórios essenciais à análise do pleito.

Cientificada dessa decisão, a Interessada interpôs Manifestação de Inconformidade, em que defendeu a inconstitucionalidade da base de cálculo da contribuição e sua legitimidade para apresentação do Pedido de Restituição.

Devidamente processada a Manifestação de Inconformidade, a **1ª Turma da DRJ/FNS**, por unanimidade de votos, julgou **improcedente** o recurso e **não reconheceu o direito creditório** trazido a litígio, cuja ementa transcrevo a seguir:

### **ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ementa: PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. RESTITUIÇÃO. MODALIDADE DE IMPORTAÇÃO. LEGITIMIDADE PARA O PLEITO.

A legitimidade para pleitear a restituição de valores relativos ao PIS/Pasep-importação e à Cofins-importação é do importador na importação realizada na modalidade direta e do adquirente da mercadoria na importação realizada por sua conta e ordem.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada do julgamento de primeiro grau, a Contribuinte apresenta Recurso Voluntário, em que reitera os argumentos de seu recurso inaugural, a saber: *i*) inconstitucionalidade da base de cálculo; e *ii*) legitimidade para pleitear o crédito.

O Recurso Voluntário é encerrado com pedido para seu total acatamento, reformando-se o acórdão recorrido, para reconhecer a legitimidade da Recorrente ao crédito.

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**

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido, **exceto** quanto à matéria tratada no **Tópico II.1** deste voto, pelas razões nele expostas.

### **MÉRITO**

#### **Inconstitucionalidade da Base de Cálculo da Cofins - Importação**

A Recorrente defende a inconstitucionalidade da base de cálculos das contribuições PIS/Cofins – Importação prevista no art. 7º, da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, quando esta alarga a base de cálculo das contribuições para incluir ao “valor aduaneiro” outros valores estranhos à definição constitucional.

Aduz que o Supremo Tribunal Federal (STF) já declarou a inconstitucionalidade da parte da base de cálculo do PIS/Pasep - Importação e da Cofins - Importação questionada quando do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 559.937/RS, em 20/03/2013.

Aprecio.

A questão da inconstitucionalidade da base de cálculo da Cofins – Importação em valores que não o “valor aduaneiro” não se encontra em litígio nestes autos, conforme se observa na decisão da Autoridade Fiscal, a qual deixou claro não ser este o motivo para o indeferimento do pleito. Veja-se (destaques acrescidos):

[...]

13. Em sua argumentação a interessada aduz que há flagrante incompatibilidade entre os comandos dispostos no artigo 149, § 2º, inciso III da Constituição Federal e o artigo 7º, da Lei nº 10.865/2004, o que faz emergir reprovável alargamento da base de cálculo da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidente sobre as operações de importação. Dessa forma, alega que, além do valor aduaneiro, houve o acréscimo dos valores relativos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e às próprias contribuições relativas ao PIS e à COFINS, em divergência com o disposto no artigo 149, §2º, inciso III, alínea “a” da

Constituição Federal, cujo teor restringe a base de cálculo das contribuições sociais, no caso de importação, ao valor aduaneiro.

[...]

19. Em sessão realizada no dia 20.3.2013, o **Plenário do Supremo Tribunal Federal – STF concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 559.937, por meio do qual declarou, por unanimidade de votos, a inconstitucionalidade da inclusão, na base de cálculo da Contribuição para os Programas de Integração Social e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens (PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação), dos valores pagos pelo importador a título do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente sobre tal operação e dos valores das próprias contribuições.** A decisão proferida teve o seguinte teor:

[...]

20. Em 17/09/2014 houve o julgamento pelo STF dos embargos de declaração propostos pela PGFN no RE n.º 559.937, requerendo a modulação temporal dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade. Essa pretensão foi rejeitada no julgamento plenário. Os autos foram baixados ao TRF 4ª Região em 17/11/2014.

21. Essas informações foram encaminhadas pela PGFN à RFB por meio da Nota PGFN/CASTF/N.º 1.254/2014, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 1/2014, sendo que **a RFB deve seguir tal entendimento, por força do art. 19, §5º da Lei n.º 10.522/2002.**

[...]

**26. Portanto, ante o quadro normativo e judicial e, como já houve manifestação da procuradoria Geral da Fazenda Nacional à citada decisão do STF com repercussão geral, cabe à RFB seguir o acórdão exarado por este Tribunal.**

[...]

Da mesma forma, a DRJ, ao apreciar o recurso inaugural da Interessada, deixou nitidamente exposto que a questão da inconstitucionalidade da base de cálculo da Cofins – Importação já se encontrara sedimentada:

[...]

Em sua manifestação de inconformidade a interessada que a questão relacionada à inconstitucionalidade de parte do artigo 7º, inciso I, da Lei n.º 10.865/04 restou confirmada pelo Supremo Tribunal Federal – STF ao decidir sobre o Recurso Extraordinário n.º 559.937/RS na sistemática do artigo 543-B do CPC.

**Essa decisão foi adotada pela Administração Tributária, nos termos do entendimento exarado no Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 1, de 31 de março de 2017.**

[...]

Portanto, a questão da inconstitucionalidade da base de cálculo da contribuição para a Cofins – Importação em montante que supera o “valor aduaneiro” não integra o escopo da lide do presente processo administrativo, eis que não serviu de motivação para o indeferimento do pleito creditório, e, dessa forma, alegações acerca de tal matéria não podem ser conhecidas no âmbito deste CARF.

### **Legitimidade para Pleitear o Crédito**

A Recorrente defende a legitimidade para receber a restituição de tributos referentes a importações por conta e ordem de terceiro, uma vez que o fato gerador da correspondente obrigação tributária é a entrada de bens estrangeiros no território nacional, competindo à Recorrente recolher as contribuições para o PIS/Cofins – Importação na condição de contribuinte, de direito, da relação jurídico-tributária.

Vale-se de jurisprudência judicial<sup>1</sup> para alegar que, em sentido inverso, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) não reconhece pleito do contribuinte de fato para solicitar ao Poder Público repetição de indébito, isto porque o contribuinte de fato não faz parte da relação jurídica-tributária.

Por fim, defende sua legitimidade para o pleito de restituição, também, com esteio no art. 165 do CTN e art. 28 da Instrução Normativa RFB n.º 1.717, de 17/07/2017.

Analiso.

A questão da legitimidade para pleitear restituição de tributos na importação por conta e ordem de terceiro já foi alvo de análise nesta mesma Turma, inclusive envolvendo a mesma Recorrente, consoante Acórdão n.º 3301-008.485, Sessão de 26/08/2020, de relatoria do Conselheiro Ari Vendramini, nos seguintes termos:

#### **Voto**

Conselheiro Ari Vendramini, Relator.

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

6. A questão central dos presentes autos é a legitimidade da recorrente para pleitear recolhimento de valor indevido a título de COFINS IMPORTAÇÃO.

7. Além da classificação em relação á repercussão do encargo econômico-financeiro, em tributos diretos e indiretos, também devemos considerar a classificação quanto às 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.

---

<sup>1</sup> AgRg no AREsp 178392/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 01/08/2013.

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

9. 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.

10. 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.

11. 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.

12. 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.

13. 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.

14. 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.

15. 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”*

16, 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.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. 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**

21. 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.

Por concordar com o mencionado julgado, do qual, destaco, participei, adoto as correspondentes razões como minhas para decidir esta parte da contenda, com base no art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 29/01/1999.

Acrescento que esse mesmo entendimento também foi adotado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste Colegiado, conforme Acórdão nº 3401.009-325, Sessão de 27/07/2021, de relatoria do Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, de interesse da mesma Recorrente, com a seguinte ementa:

#### **ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 14/03/2013, 25/03/2013

**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).

Portanto, a Recorrente carece de legitimidade para buscar a restituição de tributos indevidamente recolhidos nos casos de importação por conta e ordem de terceiro, eis que nessa situação ela



atua como prestadora de serviços e os custos e ônus tributários da operação são suportados pelo adquirente.

Diante de todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

### **Conclusão**

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

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer em parte do recurso voluntário para, na parte conhecida, negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Marco Antonio Marinho Nunes – Presidente Redator