



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Coordenação da Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal

NOTA/PGFN/CASTF/Nº 547/2015

**Documento público. Ausência de sigilo.** Art. 19 da Lei nº 10.522/2002. Pareceres PGFN/CRJ nº 492/2010; PGFN/CRJ nº 492/2011; PGFN/CDA nº 2025/2011; PGFN/CRJ/CDA nº 396/2013. Portaria PGFN nº 294/2010. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014. Recurso Extraordinário nº 559.937/RS. Feito submetido à sistemática do artigo 543-B do CPC. Art. 19, inciso IV, da Lei nº 10.522/2002. Inclusão do tema na lista do art. 1º, V, da Portaria PGFN nº 294/2010. PIS/COFINS – importação. Base de cálculo. Inconstitucionalidade. Exclusão do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições.

Referente à Nota Cosit-E nº 63, de 06 de março de 2015.

Trata-se da análise do julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, em complemento à NOTA/PGFN/CASTF/Nº 1.254/2014, e do exame das sugestões contidas na Nota Cosit-E nº 63, de 06 de março de 2015.

A NOTA/PGFN/CASTF/Nº 1.254/2014 noticiou que o “Plenário do Supremo Tribunal Federal, na sessão de julgamento de 20.3.2013, nos autos do Recurso Extraordinário n. 559.937, sob a relatoria do ministro Dias Toffoli, decretou a inconstitucionalidade do art. 7º, I, Lei 10.865/2004, na parte em que acrescenta o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das contribuições do PIS e da COFINS”.



Informou, ainda, que a “Fazenda Nacional opôs embargos declaratórios requerendo a modulação temporal dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade”, mas que “essa pretensão foi rejeitada no julgamento plenário na sessão de 17.9.2014”.

A ementa do acórdão do julgamento de 20.3.2013 foi redigida nos seguintes termos:

EMENTA Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. 1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação. 2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes. 3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que deveriam as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF. 4. Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência. 5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação. 6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal. 7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS



internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos. 8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial. 9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01. 10. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Por sua vez, consta do acórdão de julgamento dos embargos de declaração, de 17.9.2014, a seguinte ementa:

EMENTA Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade de parte do inciso I do art. 7º da Lei 10.865/04. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. 1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema que somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco. 2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos. 3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal. 4. Embargos de declaração não acolhidos.

A mencionada nota desta Coordenação de Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal – CASTF concluiu que os “acórdãos revelam que o tema está definitivamente solucionado pelo STF” e que, diante disso, entende-se “que esse tema deve compor a lista de temas da Portaria PGFN 294/2010”.

Após tomar conhecimento da NOTA/PGFN/CASTF/Nº 1.254/2014, a Receita Federal do Brasil – RFB editou a Nota Cosit-E nº 300, de 24 de outubro de 2014, com os seguintes esclarecimentos e sugestões:

“(…)



3. Deveras, na mesma linha do que defendido na Nota da PGFN em voga, aparentemente, o quanto decidido no Recurso Extraordinário em comento representa o entendimento definitivo do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria.

4. Esta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), inclusive, publicou a Instrução Normativa RFB nº 1401, de 09 de outubro de 2013, alterando a forma de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, em relação à importação de bens, para adotar o analisado entendimento do STF.

5. Em razão disso, esta Cosit não identifica óbice à inclusão da matéria decidida pelo STF no Recurso Extraordinário nº 559.937 na lista de matérias em relação às quais se dispensa contestação e recurso.

**6. Nada obstante, sugere-se que a Nota Explicativa correlata disponha expressamente sobre o tratamento a ser dado a eventuais pedidos administrativos de restituição, inclusive prazos a serem considerados.**

**7. Ademais, sugere-se que a Nota Explicativa ressalve expressamente que os pedidos de ressarcimento deverão ser indeferidos na hipótese em que a pessoa jurídica interessada haja apurado créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação ao valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro que sofreu incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.**

**8. Por fim, salienta-se que, nos termos do inciso II do § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, eventuais créditos do sujeito passivo tributário contra a União em razão da força expansiva do Recurso Extraordinário em voga não poderá ser objeto de compensação com outros tributos administrados pela RFB.” (Grifou-se)**

No entanto, a própria RFB, por meio da Nota Cosit-E nº 63, de 2015, revogou a Nota Cosit-E nº 300, de 2014, e reformulou suas sugestões. Os trechos relevantes dessa nova manifestação são os seguintes:

“A Nota Cosit-E nº 300, de 24 de outubro de 2014, deve ser revogada devido a equívoco de interpretação constante de seu item 8, sendo substituída pela presente Nota.

(...)

7. Nada obstante, sugere-se que a Nota Explicativa correlata disponha expressamente sobre o tratamento a ser dado a eventuais pedidos administrativos de restituição, ressarcimento ou compensação, nos limites da legislação que trata da matéria, inclusive com relação a prazos a serem considerados.



7.1. Brevemente, podem-se resumir assim as situações possíveis em decorrência da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre o valor do ICMS e sobre essas próprias contribuições na importação de bens:

- O importador está sujeito à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins no regime de apuração cumulativa: nesse caso, o valor pago pelas contribuições na importação não gerou apuração de crédito na escrita fiscal, portando o indébito pode ser objeto de pedido de restituição ou declaração de compensação, respeitados os limites e termos da legislação.

- O importador está sujeito à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins no regime de apuração não cumulativa, mas a importação não gerou direito à apuração de créditos (não se enquadra nas hipóteses de creditamento das contribuições): nesse caso, o indébito existe e pode ser objeto de pedido de restituição ou declaração de compensação, respeitados os limites e termos da legislação.

- O importador está sujeito ao regime de apuração não cumulativa, a importação gerou direito à apuração de créditos: nessa situação, não há prejuízo econômico, eis que a um débito maior corresponde um crédito aumentado no mesmo valor. Portanto, não cabe qualquer pleito por parte do contribuinte, isto porque:

- os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da importação já foram aproveitados no regime de apuração não cumulativa;

- os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da importação já foram ou ainda podem (desde que não prescritos) ser ressarcidos em dinheiro ou compensados com outros tributos nas hipóteses em que a legislação das mencionadas contribuições permite essa utilização (exemplo, art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005), observada a legislação específica sobre ressarcimento e compensação; ou

- os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da importação ainda se encontram disponíveis, podendo ser utilizados nas formas previstas na legislação específica, desde que não decorrido o prazo prescricional.

Desse modo, tendo em vista as novas ponderações e sugestões trazidas a esta CASTF, passaremos ao exame minudente das questões envolvidas, nos termos a seguir.



Em relação ao tratamento a ser dado a eventuais pedidos administrativos de restituição, inclusive prazos a serem considerados, esta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, por meio do PARECER/PGFN/CDA/CRJ Nº 396/2013, manifestou-se no seguinte sentido:

### **c.2.) Restituição e compensação**

154. O acolhimento de tese jurídica firmada sob a técnica dos arts. 543-B e 543-C do CPC, em sentido mais favorável ao contribuinte, permite o reconhecimento administrativo do direito à restituição do indébito, na forma dos arts. 165 e 168 do CTN.

155. Ao admitir a correção da interpretação jurisprudencial que afasta, no todo ou em parte, a exigência tributária, a Fazenda Nacional passa a reputar indevidos os créditos lançados de acordo com os critérios superados, surgindo, como consequência, a possibilidade de restituição e de compensação dos valores efetivamente pagos, na forma da legislação em vigor.

156. Em tais hipóteses, a repetição do indébito dar-se-á conforme as regras dispostas nos arts. 165 e seguintes do CTN, observando-se o prazo decadencial do art. 168, I, do mesmo diploma legal.

No caso, a extensão administrativa do que decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 559.937, trata-se, a toda evidência, de reconhecimento de indébito tributário, sendo entendimento da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT, exarado no PARECER PGFN/CAT/Nº 2093/2011, que o critério determinante da natureza jurídica de um indébito é o evento que deu origem ao pagamento.

Assim, o indébito tributário conserva a natureza jurídica tributária, pelo que se lhe aplicam as disposições do Código Tributário Nacional, atinentes ao prazo prescricional, e não as disposições constantes do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932. Nesse sentido, extrai-se do referido parecer os seguintes excertos:

18. A despeito de a relação jurídica de repetição de indébito não ter por objeto uma obrigação de pagar tributo, mas, sim, de devolvê-lo, ela não perde sua nota



tributária. A relação de indébito tributário tem por objeto uma obrigação de dar dinheiro, atribuída à Administração em favor do contribuinte, em virtude do pagamento de uma obrigação tributária, que não deveria ter sido cumprida nem exigida. Está especificamente regida pelo CTN e pela legislação tributária. Nesse sentido, vale reproduzir Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>:

“A importância recolhida a título de tributo pode ser indevida, tanto por exceder ao montante da dívida real, quanto por inexistir dever jurídico de índole tributária. Surge, então, a controvertida figura do tributo indevido, que muitos entendem não ser verdadeiramente tributo, correspondendo antes a mera prestação de fato. Não pensamos assim. As quantias exigidas pelo Estado, no exercício de sua função impositiva, ou espontaneamente pagas pelo administrado, na convicção de solver um débito fiscal, têm a fisionomia própria das entidades tributárias, encaixando-se bem na definição do art. 3º, do Código Tributário Nacional. **A contingência de virem a ser devolvidas pelo Poder Público não as descaracteriza como tributo e para isso é que existem os sucessivos controles de legalidade que a Administração exerce e dos quais também participa o sujeito passivo, tomando a iniciativa ao supor descabido o que lhe foi cobrado, ou postulando a devolução daquilo que pagara indebitamente. Não sendo suficiente o procedimento administrativo que para esse fim se instale, terá o interessado acesso ao Poder Judiciário, onde poderá deduzir, com os recursos inerentes ao processo judicial, todos os argumentos e provas que dêem substância aos seus direitos**”. (ênfase minha)

19. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem também afirmando a natureza tributária dessa relação, independentemente de sua causa. Vale conferir:

“TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL.

1. Os juros de mora na repetição do indébito, ainda que de tributos declarados inconstitucionais, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença, na conformidade do que dispõem o art. 167 do CTN e a Súmula 188/STJ.

2. **O argumento de que o tributo declarado inconstitucional perde a natureza tributária, razão por que não lhe pode ser aplicado o disposto no art. 167 do CTN, gera reflexos práticos de difícil equacionamento.** Se ao tributo não se aplica o termo inicial de incidência dos juros previstos na lei para a repetição do que foi pago indevidamente, também não incidem as demais normas que disciplinam o indébito tributário, tais como as relativas à prescrição, à decadência, à compensação, à Taxa Selic, dentre outras.

---

<sup>1</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21 ed. Saraiva: São Paulo, 2009. p. 494-495.





3. O art. 167 do CTN, que trata da incidência dos juros moratórios na repetição de indébito, não faz qualquer distinção quanto à origem do pagamento indevido, se decorrente da ilegalidade ou inconstitucionalidade do tributo. É regra de hermenêutica, **não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não distingue, principalmente em matéria tributária**, que, assim como no Direito Penal, se socorre do princípio da legalidade e da tipicidade cerrada. 4. Recurso especial provido.” (RESP 1040718/MG<sup>2</sup>. 2ª T. STJ. Relator Ministro Castro Meira. Dje 07.09.2008) (sem negrito no original)

Em relação ao termo inicial da relação de indébito tributário, o seu marco é o momento do pagamento indevido do tributo, conforme bem elucida os seguintes itens também do PARECER PGFN/CAT/Nº 2093/2011, *in verbis*:

32. Não obstante a inconstitucionalidade da aplicação retroativa do art. 3º, determinada pelo art. 4º da LC Nº 118, de 2005, resta indubitável, tanto no STJ quanto no STF que, ao menos a partir de junho de 2005, o pagamento indevido do tributo, sob qualquer modalidade de lançamento, constitui o termo inicial para a contagem do prazo para o exercício do direito ao pedido de restituição, qualquer que tenha sido o motivo do caráter indevido do pagamento. Sobre isso, também o STJ já havia se pacificado, no Recurso Especial nº 1.110.578, da relatoria do Min. Luiz Fux publicado em de 21.05.2010:

**“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

**1. O prazo de prescrição para pleitear a repetição tributária, nos tributos sujeitos a lançamento de ofício, é contado da data em que se considera extinto o crédito tributário, qual seja, a data do efetivo pagamento do tributo, a teor do disposto no artigo 168, inciso I, c.c artigo 156, inciso I, do CTN. (Precedentes: Resp 947.233/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/06/2009, Dje 10/08/2009; AgRg no Resp 759.766/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2009, DJUe 20/04/2009; Resp 857.464/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, Dje 02/03/2009; AgRg no Resp 1072339/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/02/2009, Dje 17/02/2009; AgRG no Resp 404.073/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma,**

---

<sup>2</sup>Embargos de Declaração interpostos e rejeitados em 15/05/2009.





DJU 21.05.07; **AgRg no Resp. 732.726**, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, Primeira Turma, DJU 21.11.05)

**2. A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo em controle concentrado, pelo STF, ou a Resolução do Senado (declaração de inconstitucionalidade em controle difuso) é despicienda para fins de contagem do prazo prescricional tanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quanto em relação aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício** (Precedentes: **EREsp 435835/SC**, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, Rel. p/ Acórdão Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2004, DJ 04/06/2007; **AgRg no Ag 803.662/SP**, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/02/2007, DJU 19/12/2007)

**3. In casu, os autores, ora recorrentes, ajuizaram ação em 04/04/2000, pleiteando a repetição de tributo indevidamente recolhido referente aos exercícios de 1990 a 1994, ressoando inequívoca a ocorrência da prescrição, porquanto transcorrido o lapso temporal entre a data do efetivo pagamento do tributo e a da propositura da ação.**

**4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC da Resolução STJ 08/2008.” (Destques no original)”**

Ocorrido o evento do termo inicial, o decurso do prazo de cinco anos extingue o direito ao exercício da pretensão do contribuinte contra o Estado em ambas as vias, judicial e administrativa, nos termos do art. 168 do CTN. O regime jurídico da repetição do indébito está disposto nos arts. 165 a 169 do referido código.

Em relação à possibilidade e ao prazo de revisão dos créditos tributários já constituídos, o PARECER/PGFN/CDA/CRJ N° 396/2013 promoveu o seguinte entendimento:

144. Por conseguinte, caso a Fazenda Nacional acolha o mérito da tese definida pelos Tribunais Superiores na forma dos art. 543-B e 543-C, do CPC, cujo teor, por sua vez, afasta a incidência tributária (total ou parcialmente) em dadas circunstâncias, **a introdução desse novo entendimento jurídico mais benéfico ao contribuinte deve aplicar-se retroativamente aos lançamentos já efetuados sob a regência do entendimento mais gravoso, de modo a afastar a exigência tributária em desacordo com a nova exegese.**

(...)



148. Outra questão que merece abordagem específica diz respeito **ao prazo** para que a Administração Tributária proceda à revisão de ofício dos lançamentos efetuados, bem como a retificação das declarações apresentadas sob a égide do entendimento anterior (mais gravoso).

149. Sabe-se que o art. 149 do CTN, em seu parágrafo único, dispõe genericamente sobre o prazo para a revisão do lançamento pela Administração Tributária, nos seguintes termos: “A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”. Significa dizer que a revisão só pode ser efetuada dentro do quinquênio decadencial de que dispõe o Fisco para realizar originariamente o lançamento, *ex vi* do art. 173 do CTN<sup>3</sup>.

150. Trata-se de **prazo que corre contra o Fisco** e que, portanto, visa proteger o contribuinte em face de revisões de lançamento que possam lhe onerar, mediante elevação do montante do crédito tributário<sup>4</sup>. É lícito afirmar, pois, que a limitação temporal prevista no parágrafo único do art. 149 do CTN não se aplica às revisões *ex officio* de lançamento, quando procedidas em **benefício do contribuinte**<sup>5</sup>.

151. Quanto ao tema, a própria RFB tem posicionamento firmado no sentido de que “Inexiste prazo para que a autoridade administrativa reveja de ofício o lançamento ou retifique de ofício a declaração do sujeito passivo a fim de eximi-lo total ou parcialmente de crédito tributário não extinto”, em obediência aos princípios da legalidade, da moralidade e da eficiência, nos termos do Parecer RFB/COSIT nº 38, de 12 de setembro de 2003:

(...)

153. Corroborando os argumentos explicitados no Parecer COSIT nº 38, de 2003, entende-se que, **desde que não extinto o crédito tributário**, não há prazo para que a Fazenda Nacional proceda à revisão de ofício dos lançamentos já efetuados ou a retificação de ofício das declarações do sujeito passivo, **a fim de eximi-lo da exação tributária (não extinta e indevida)**, fazendo prevalecer, dessa forma, a nova interpretação jurídica mais favorável ao contribuinte. Nas hipóteses em que extinto o crédito da Fazenda Nacional, a atuação de ofício da autoridade administrativa não se mostra mais cabível, haja vista a incidência específica do art. 168 do CTN<sup>6</sup>, que condiciona a correção do erro e a devolução

3 Nesse sentido: XAVIER, Alberto. Op. cit., p. 262/263.

4 PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 1034.

5 Esse entendimento harmoniza-se perfeitamente à disciplina constante do art. 54 da Lei nº 9.784, de 1999, que somente institui prazo de decadência para a anulação dos atos administrativos quando deles decorram efeitos favoráveis aos administrados: “Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram **efeitos favoráveis** para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé”.

6 Art. 168. **O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados: I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;** [\(Vide](#)



do indébito à apresentação de requerimento pelo contribuinte, **dentro dos prazos expressamente previstos.**

Assim, é perfeitamente possível o deferimento de eventuais pedidos administrativos, conforme orientação contida no citado parecer, como corolário, inclusive, do contido no § 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, *in verbis*:

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. [\(Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013\)](#)

Há, no entanto, outra problemática envolvida na restituição tributária relacionada à Contribuição PIS/Pasep/Cofins-Importação. O item 7.1 da Nota Cosit-E nº 63, de 2015, resume as possíveis situações relacionadas à restituição do indébito tributário em questão.

Quanto à primeira hipótese<sup>7</sup>, em que o importador está sujeito à contribuição no regime de apuração cumulativa, não restam dúvidas de que o indébito pode ser objeto de pedido de restituição ou declaração de compensação, respeitados os limites e termos da legislação, e considerando, ainda, que essa situação não gera apuração de crédito na escrita fiscal.

---

[art 3 da LCp nº 118, de 2005](#) II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

7 “- O importador está sujeito à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins no regime de apuração cumulativa: nesse caso, o valor pago pelas contribuições na importação não gerou apuração de crédito na escrita fiscal, portando o indébito pode ser objeto de pedido de restituição ou declaração de compensação, respeitados os limites e termos da legislação.”



Também não pairam dúvidas quanto à segunda hipótese<sup>8</sup>, pois, embora o importador esteja sujeito ao regime de apuração não cumulativa, não há apuração de crédito escritural em decorrência de ausência de subsunção das normas (hipótese de creditamento das contribuições) ao suporte fático da tributação.

A complexidade maior encontra-se na terceira hipótese<sup>9</sup>, em que o importador está sujeito ao regime de apuração não cumulativa e a importação gerou direito à apuração de créditos.

Conforme já assinalado na presente nota, a Receita Federal do Brasil – RFB entende que, “nessa situação, não há prejuízo econômico, eis que a um débito maior corresponde um crédito aumentado no mesmo valor”, sendo incabível a restituição pelos seguintes motivos, *in verbis*:

- os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da importação já foram aproveitados no regime de apuração não cumulativa;
- os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da importação já foram ou ainda podem (desde que não prescritos) ser ressarcidos em dinheiro ou compensados com outros tributos nas hipóteses em que a legislação das mencionadas contribuições permite essa utilização (exemplo, art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005), observada a legislação específica sobre ressarcimento e compensação; ou
- os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da importação ainda se encontram disponíveis, podendo ser utilizados nas formas previstas na legislação específica, desde que não decorrido o prazo prescricional.

---

8 “- os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da importação já foram ou ainda podem (desde que não prescritos) ser ressarcidos em dinheiro ou compensados com outros tributos nas hipóteses em que a legislação das mencionadas contribuições permite essa utilização (exemplo, art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005), observada a legislação específica sobre ressarcimento e compensação; ou”

9 “- os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da importação ainda se encontram disponíveis, podendo ser utilizados nas formas previstas na legislação específica, desde que não decorrido o prazo prescricional.”



No entanto, não se pode concordar com esse entendimento, posto que insere a repetição do indébito tributário em regime jurídico idêntico ao do crédito escritural. Explica-se.

O crédito escritural do contribuinte conserva sempre o seu valor nominal, não sofrendo correção monetária com o transcurso do tempo. Excepcionalmente, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça admite a correção monetária de crédito escritural, especificamente de IPI, na eventual hipótese em que há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco, conforme Súmula nº 411<sup>10</sup>. A regra, no entanto, é de que não há correção.

Contudo, em relação ao indébito tributário, é devida a correção monetária, consubstanciada na incidência da SELIC desde o momento do pagamento indevido até o momento da restituição.

Assim, o mero cruzamento de valores, sem se atentar para os regramentos específicos das rubricas, visando compensar o valor relacionado ao indébito tributário, decorrente da inconstitucionalidade parcial da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação - nos termos do que decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 559.937 -, com o valor do crédito escritural apurado a maior atingirá o direito do contribuinte à diferença relacionada à SELIC incidente sobre os valores indevidos.

Embora do ponto de vista econômico e operacional a sugestão da RFB tenha algum sentido, referido entendimento não encontra respaldo do ponto de vista jurídico.

---

10 “É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco.”



Não se olvida que, em decorrência da base de cálculo maior, viciada pela inconstitucionalidade, o contribuinte, não obstante tenha sofrido prejuízo na cobrança tributária, beneficiou-se indevidamente na apuração do crédito escritural a maior, pois “a um débito maior corresponde um crédito aumentado no mesmo valor”.

Entretanto, o raciocínio a ser observado deve levar em conta o regime jurídico correspondente a cada rubrica e, notadamente, que o crédito escritural, de regra, não se sujeita à correção monetária.

Desse modo, para a última hipótese apontada no item 7.1., o cálculo do indébito tributário deverá seguir os seguintes passos: **(i)** dedução, da base de cálculo da época da ocorrência do fato gerador, dos componentes considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 559.937; **(ii)** apuração da diferença entre o crédito tributário eivado pelo vício da inconstitucionalidade e o crédito tributário calculado nos moldes constitucionais; **(iii)** incidência da SELIC sobre a diferença apurada desde a data do pagamento indevido até a efetiva restituição.

Em relação à parcela do crédito escritural apurado pelo contribuinte e que se tornou também indevida com a inconstitucionalidade parcial da base de cálculo da contribuição em questão, dever-se-á apurar a diferença entre o crédito escritural obtido, à época, com a base de cálculo majorada e o que deveria ter sido obtido nos limites do que decidido pelo Supremo Tribunal Federal.

Diante da diferença apurada, deve-se verificar, em seguida, se o crédito foi ou não utilizado.

Caso não tenha sido utilizado, a diferença indevida deverá ser glosada, sem maiores repercussões.



Quanto à hipótese em que o crédito tenha sido utilizado, o procedimento juridicamente correto a ser adotado é o seguinte: **(i)** glosa do crédito indevido; **(ii)** identificação do(s) débito(s) tributário(s) parcial ou integralmente pagos com o crédito indevido; **(iii)** estorno, parcial ou integral, do pagamento do tributo correspondente ao valor nominal do crédito utilizado; **(iv)** cobrança do crédito tributário remanescente, com a incidência da SELIC desde a data do pagamento a menor.

É oportuno esclarecer que a incidência da SELIC justifica-se pela eficácia retroativa da declaração de inconstitucionalidade. Não se trata, na hipótese, de multa de mora, mas sim de juros de mora. Diferente da multa, que é uma sanção pelo não pagamento do tributo no prazo adequado, os juros apenas compensam o credor pela ausência da disponibilidade financeira à época.

Ademais, deve-se ter em mente que a declaração de inconstitucionalidade, salvo eventual modulação de efeitos (indeferida nos autos do RE nº 559.937/RS), retroage, ou seja, é dotada de efeitos *ex tunc*, de modo que deve-se perseguir o *status quo ante* das relações jurídicas atingidas pela declaração, com a aplicação dos corolários legais correspondentes, nos moldes aqui apresentados.

Por fim, corroborando as conclusões da NOTA/PGFN/CASTF/Nº 1.254/2014 e também levando-se em conta que o julgamento do RE nº 559.937/RS enquadra-se no disposto no art. 19, inc. IV, da Lei nº 10.522/2002 (matéria decidida de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B, do CPC), é adequada a inclusão do tema na Lista do art. 1º, V, da Portaria PGFN nº 294/2010, da seguinte forma:

#### **LISTA DO ART 1º, V, DA PORTARIA PGFN Nº 294/2010**

**XX – Recurso Extraordinário nº 559.937/RS**

**Relatora:** Min. Ellen Gracie

**Redator para acórdão:** Min. Dias Toffoli





Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Coordenação da Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal

**Recorrente:** União – Fazenda Nacional

**Recorrido:** Vernicitec Ltda

**Data de julgamento:** 20.3.2013 (mérito); 17.9.2014 (embargos de declaração)

**Tema:** PIS/COFINS – importação. Base de cálculo. Inconstitucionalidade. Exclusão do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições.

**Resumo:** Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.

**Data da inclusão:** XX/XX/XXXX

São essas as razões jurídicas que reputamos úteis para os esclarecimentos que envolvem a extensão dos efeitos do julgamento do RE nº 559.937 e as sugestões contidas na Nota Cosit-E nº 63, de 06 de março de 2015, sugerindo-se, em caso de aprovação, o encaminhamento desta nota à RFB, para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, com cópia à Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ, bem como ampla divulgação à Carreira.

COORDENAÇÃO DE ATUAÇÃO JUDICIAL PERANTE O STF, em 15 de junho de 2015.

**VINICIUS CAMPOS SILVA**  
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. Submeta-se ao Procurador-Geral Adjunto da Consultoria e Contencioso Tributário.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 15 de junho de 2015.

**JOÃO BATISTA DE FIGUEIREDO**  
Coordenador da Atuação Judicial perante o STF



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Coordenação da Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal

Aprovo. Encaminhe-se a presente nota à Receita Federal do Brasil – RFB, com cópia à Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ. Divulgue-se à Carreira.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 18 de junho de 2015.

**FABRÍCIO DA SOLLER**

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário