



**Ministério da  
Fazenda**



## **DESPACHO DE APROVAÇÃO**

Aprovo o presente Parecer Normativo. Publique-se no Diário Oficial da União.

*Assinado digitalmente*

**JORGE ANTONIO DEHER RACHID**  
Secretário da Receita Federal do Brasil



**PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 1, DE 31 DE MARÇO DE 2017.**

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

**INCLUSÃO DO ICMS E DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E DA COFINS-IMPORTAÇÃO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. REPERCUSSÃO GERAL. VINCULAÇÃO DAS ATIVIDADES DA RFB. RESTITUIÇÃO. PROCEDIMENTOS.**

Reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE nº 559.937, da inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre operações de importação.

A decisão do STF em recurso extraordinário na sistemática do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, (antigo Código de Processo Civil), reproduzido no art. 1.035 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, (Código de Processo Civil), vincula os procedimentos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), inclusive os de reconhecimento do indébito tributário, a partir da data da ciência da Nota Explicativa a que se refere o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/ RFB nº 1, de 2014.

A vinculação da RFB à decisão do STF implica o reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança (pagamento indevido ou a maior), mas não implica o dever de deferir pedidos de restituição sem prévia análise quanto à efetiva existência ou disponibilidade do direito creditório junto à RFB. Deve haver o cuidado para se evitar a dupla devolução dos valores.

Se o sujeito passivo está sob o regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pode aproveitar os créditos correspondentes ao pagamento a maior da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação no desconto daquelas que, atendidas as condições legais, podem gerar crédito passível de ressarcimento ou de compensação com outros tributos administrados pela RFB.

Se o sujeito passivo não possui ação judicial em curso em que discuta esse indébito e não se enquadra nos casos de aproveitamento do crédito no regime de apuração não cumulativa das contribuições, é possível solicitar sua restituição, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

Se o sujeito passivo possui ação judicial em curso, na qual pleiteia a devolução do indébito, ele deve aguardar o trânsito em julgado dessa ação para depois aproveitar, no âmbito administrativo, o direito creditório reconhecido judicialmente, com prévia habilitação do crédito, em declaração de compensação.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), artigos 165 a 168; Lei nº 9.430, de 1996, artigo 44; Lei 13.105, de 16 de março de 2015 – Código de Processo Civil; Lei nº 10.522, de 2002, artigo 19; Lei nº 10.865, de 2004, artigos 7º, 15, 17 e 18; Lei Complementar nº 118, de 2005, artigo 3º; Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, artigos 15, 16 e 70; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, artigo 3º; Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002, artigos 1º, parágrafo único, 2º, **caput**, e 3º; Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, artigos 12, 86 e 87.

*e-dossiê nº 10010.001373/0415-71*

## **Relatório**

O presente Parecer Normativo trata da restituição administrativa de valores em razão de o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 559.937, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, julgado em 20 de março de 2013, haver declarado inconstitucional o art. 7º, I, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no que se refere à composição da base de cálculo valor aduaneiro. Em específico, o STF considerou inconstitucional a inclusão do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o valor das próprias contribuições na base de cálculo da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na importação (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social incidente na importação (Cofins-Importação).

2. O Parecer Normativo é editado em resposta à consulta originária da 7ª Região Fiscal relativa aos efeitos da decisão do STF no RE nº 559.937 para a execução de procedimentos de reconhecimento de crédito passível de restituição nos casos em que houve retificação de Declaração de Importação (DI). A consulente questiona sobre os efeitos da decisão do STF para os procedimentos administrativos da RFB no que se refere ao reconhecimento de valores passíveis de restituição. O presente Parecer Normativo soluciona, ainda, dúvidas suscitadas pelas unidades da RFB quanto à legitimidade para o pedido de restituição de pagamentos indevidos ou a maior da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação nos casos de importação por conta e ordem de terceiros e esclarece a competência das unidades da RFB para a apreciação dos pedidos de restituição.

## Fundamentos

### I – A existência do pagamento indevido ou a maior

3. Para a análise da existência de pagamento indevido ou a maior da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação deve-se levar em consideração o fato gerador da obrigação tributária. Conforme constou na Solução de Consulta Cosit nº 85, de 2016, o art. 26 da Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, publicado e com vigência em 10 de outubro de 2013, alterou a redação do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865, de 2004, excluindo o valor do ICMS e das próprias contribuições da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

4. Segue abaixo reprodução da atual redação do referido art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004:

*Art. 7º A base de cálculo será:*

*I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)*

*II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.*

5. Portanto, a partir de 10 de outubro de 2013, o valor do ICMS e das próprias contribuições deixaram de integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. A partir desta data, a base de cálculo das referidas contribuições corresponde ao valor aduaneiro, sem qualquer acréscimo.

6. Relativamente aos fatos geradores ocorridos no período anterior a 10 de outubro de 2013, o Plenário do STF, no Recurso Extraordinário nº 559.937, submetido ao rito do artigo 543-B do então Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973), declarou a inconstitucionalidade da anterior redação do art. 7º, I, da Lei nº 10.865, de 2004, na parte em que acrescentava ao valor aduaneiro o valor do ICMS incidente no desembarço aduaneiro e o valor da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

7. A Fazenda Nacional opôs embargos declaratórios nos autos do RE nº 559.937, requerendo a modulação temporal dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade, porém essa pretensão foi rejeitada na sessão de 17 de setembro de 2014, em que o Plenário do STF manteve a posição, restando o tema transitado em julgado, sem modulação dos efeitos da decisão:

#### **Embargos Declaratórios no RE nº 559.937**

*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 contém 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.*

[...]

*O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, rejeitou os embargos de declaração. Ausentes, justificadamente, o Ministro Roberto Barroso, participando do “Yale Global Constitutionalism Seminar”, na Universidade de Yale, e, neste julgamento, o Ministro Teori Zavascki. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 17.09.2014.*

8. A consulta se refere a decisão do STF em controle difuso de constitucionalidade, na sistemática da repercussão geral, situação em que se observa o disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, acrescentados pela Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013, que determinam a vinculação da Administração Tributária às decisões proferidas nos ritos de repercussão geral (antigo CPC, art. 543-B) e dos recursos repetitivos (antigo CPC, art. 543-C), ambos reproduzidos no art. 1.035 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o atual Código de Processo Civil:

*“Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:*

*(...)*

*IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo **Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil;***

*V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo **Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal.***

*(...)*

*§ 4º **A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.***

*§ 5º **As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.***

*§ 6º - (VETADO).*

*§ 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.** (sem grifo no original)*

9. A vinculação das atividades da RFB ao decidido pelo STF é condicionada à manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) que, conforme o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de janeiro de 2014, será feita por meio de Nota Explicativa, que incluirá ou não a matéria objeto da decisão na lista de dispensa de contestar e recorrer:

*Art. 3º **Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa,***

(Fl. do Parecer Normativo Cosit/RFB nº , de de .)

*sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.*

*§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o **caput** conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.*

*§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o **caput** será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.*

*§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o **caput**.*

10. Nesse sentido, a PGFN editou, em 17 de outubro de 2014, a Nota PGFN/CASTF/ nº 1.254, de 2014 (a qual teve suas razões jurídicas complementadas posteriormente pela Nota/PGFN/CASTF/ nº 547, de 2015) incluindo a presente matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

11. Assim, para os fatos geradores anteriores a 10 de outubro de 2013, a RFB deve adequar seus procedimentos à decisão do STF, que produz efeitos retroativos, pois ausente a modulação dos efeitos da decisão. A vinculação quanto à existência de indébito passível de restituição se aplica para todos os pedidos de restituição pendentes de decisão administrativa, nas hipóteses aqui estabelecidas, independentemente da data de seu protocolo, observado o disposto no art. 168 do CTN, conforme itens 13 e 14.

12. A Administração Tributária tem o dever de reconhecer a existência de pagamento indevido ou a maior (indébito), observado o disposto no art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014. Deve ser uniforme o comportamento da Fazenda. Insubsistente o crédito tributário, cabe à Administração Tributária reconhecer o indébito e proceder à sua restituição, observada a legislação aplicável a matéria, conforme se infere do Parecer PGFN/CAT nº 1864, de 2016:

*Se diante de um ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, devidamente aprovado pelo Ministro da Fazenda, a Administração Tributária deve cancelar **ex officio** os lançamentos e as inscrições em dívida ativa já efetuados, dada a insubsistência do crédito, não pode, logicamente, se negar a proceder à restituição administrativa do indébito, tempestivamente requerida, sob pena de incidir em evidente comportamento contraditório (**venire contra factum proprium**) e estimular desnecessariamente o recurso à via judicial.*

12.1. Na análise de pedidos de restituição pendentes de decisão administrativa, a RFB deve se vincular ao entendimento do STF, constante no RE nº 559.937, no sentido de que foi indevido ou a maior o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação na parte em que a base de cálculo dessas contribuições foi além do valor aduaneiro.

## II – O prazo para o pedido de repetição do indébito

13. Quanto aos procedimentos a adotar para fins de reconhecimento do indébito, observa-se o Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 2013:

### *Parecer PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 2013*

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 Administração Tributária 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, que condiciona a correção do erro e a devolução do indébito à apresentação de requerimento pelo contribuinte, dentro dos prazos expressamente previstos.*

#### *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 (de valores efetivamente pagos), 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.*

14. A restituição ocorrerá sempre a pedido do sujeito passivo. No caso do crédito tributário que já se encontra extinto pelo pagamento, cabe adotar o entendimento exposto no Parecer Cosit nº 38, de 2003: “deve-se observar o artigo 168 do CTN, que condiciona a correção do erro praticado e a devolução do valor recolhido indevidamente aos cofres públicos à apresentação pelo sujeito passivo de pedido de restituição antes de transcorrido o prazo fixado no referido dispositivo legal”. O prazo para o pedido é de cinco anos e a contagem se inicia na data do pagamento indevido, conforme Ato Declaratório Normativo nº 96, de 26 de novembro de 1999.

## III - Legitimidade para pedir a restituição: importação direta e importação por conta e ordem

15. Na importação direta, quem suporta o ônus financeiro pelo pagamento do tributo é o importador. Nesse sentido, o art. 15 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, prevê que: “os valores recolhidos a título de tributo administrado pela RFB, por ocasião do registro da declaração de importação (DI), poderão ser restituídos ao importador caso se tornem indevidos”. Isso porque é o

importador quem arca com o ônus financeiro pelo pagamento dos tributos incidentes por ocasião do registro da DI.

16. A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por um terceiro (o importador), o qual promove, em seu nome, o Despacho Aduaneiro de Importação de mercadorias para um adquirente em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços, conforme previsto no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, e art. 12, § 1º, I, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação do importador possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, 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, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa - o importador por conta e ordem.

17. Na importação por conta e ordem, quem suporta o ônus financeiro do tributo, desde o início, é o adquirente, sendo o importador apenas um representante que atua perante o Fisco por conta e ordem daquele, com recursos pertencentes ao adquirente.

18. Os casos de importação por conta e ordem possuem regramento específico na legislação tributária. 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, transcreve-se o art. 81 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 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.*

18.1. Ademais, a legislação reconhece que é o adquirente quem deve aproveitar os créditos decorrentes do efetivo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa. É o que estabelecem o art. 15, e em especial o art. 18 da Lei nº 10.865, de 2004, segundo os quais os créditos devem ser aproveitados pelo encomendante (adquirente):

*Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, 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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*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 combustíveis 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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*



*§ 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.*

*§ 1º-A. O valor da Cofins-Importação pago em decorrência do adicional de alíquota de que trata o § 21 do art. 8º não gera direito ao desconto do crédito de que trata o **caput**. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)*

*§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.*

[...]

**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. (grifou-se)**

18.2. Com base no art. 80 da Medida Provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001, a RFB editou a Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002:

*Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002*

*Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.*

*Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.*

*Art. 2º A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz.*

*Parágrafo único. O registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.*

*Art. 3º O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).*

*§ 1º O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.*

*§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.*

[...]

*Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002*

*Art. 12. Na hipótese de importação efetuada por pessoa jurídica importadora, por conta e ordem de terceiros, a receita bruta para efeito de incidência destas contribuições corresponde ao valor da receita bruta auferida com:*

*I - os serviços prestados ao adquirente, na hipótese da pessoa jurídica importadora; e*

*II - da receita auferida com a comercialização da mercadoria importada, na hipótese do adquirente.*

*§ 1º Para os efeitos deste artigo:*

*I - entende-se por importador por conta e ordem de terceiros a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial;*

*II - entende-se por adquirente a pessoa jurídica encomendante da mercadoria importada;*

*III - a operação de comércio exterior realizada mediante a utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem destes; e*

*IV - o importador e o adquirente devem observar o disposto na Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002.*

*§ 2º As normas de incidência aplicáveis à receita bruta de importador, aplicam-se à receita do adquirente, quando decorrente da venda de mercadoria importada na forma deste artigo.*

*[...]*

18.3. Cabe destacar, especialmente, os arts. 1º, parágrafo único, 2º, **caput**, e 3º, da Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002, e os arts. 12, 86 e 87, da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, com referência à aquisição de mercadorias no exterior, para observar que: i) a importação por conta e ordem de terceiros caracteriza-se como um serviço prestado por uma empresa (a pessoa jurídica importadora), que promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra (a pessoa jurídica adquirente), em razão de contrato previamente firmado, e pode compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial, em troca de uma comissão; ii) o negócio jurídico subjacente à operação de importação da mercadoria revela que a mandante da importação, em razão da compra internacional pactuada, é a empresa adquirente, ainda que, nesse caso, o negócio seja efetuado por via de interposta pessoa, a empresa importadora por conta e ordem, que é uma mera mandatária sua; iii) mesmo que a pessoa jurídica importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, não se caracteriza uma operação de importação de mercadorias por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois da empresa adquirente se originam os recursos financeiros.

18.4. Ademais, o art. 3º da IN SRF nº 225, de 2002, prevê que o importador deverá informar, em campo próprio da declaração de importação, o número da inscrição do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) do adquirente, devendo ainda a fatura comercial identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.

18.5. Em conclusão, conforme o disposto na legislação tributária, a sujeição passiva efetiva se volta de forma direta ao adquirente, e não ao importador. 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 da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação passíveis de restituição.

19. Tratando-se a importação por conta e ordem de modalidade específica de importação reconhecida pela legislação tributária, e não apenas de relação civil, cabe reconhecer a repercussão tributária do instituto, situação em que o adquirente é o importador de fato e assim reconhecido pela legislação tributária.

20. A legitimidade para pleitear indébito passível de restituição é do adquirente. Isso porque, nos termos da legislação tributária, **é efetivamente o adquirente da mercadoria importada quem arca com os custos da operação** (neles incluídos os tributos incidentes sobre a importação). **E não por outra razão, aliás, que o direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação previsto na Lei nº 10.865, de 2004 (arts. 15 e 17), quando se trata de importação por conta e ordem de terceiros, é concedido ao 'encomendante' (adquirente) (art. 18).** Interpretação diversa quanto à legitimidade para aproveitar o indébito passível de restituição permitiria a dupla devolução dos valores: ao terceiro adquirente e ao importador que agiu em seu nome. A reforçar o argumento cumpre citar ementa de acórdão do Superior Tribunal de Justiça no mesmo 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 realizadas 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.*

(Fl. do Parecer Normativo Cosit/RFB nº , de de de .)

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

21. Em conclusão, na importação direta o importador é parte legítima para solicitar o indébito passível de restituição. Na importação por conta e ordem, por outro lado, o terceiro adquirente (efetivo importador) é parte legítima para solicitar valores relativos a pagamentos indevidos ou a maior da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação passíveis de restituição.

22. Cabe citar que não se aplica à importação por conta e ordem o disposto no art. 166 da Lei nº 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.

22.1. Na importação por conta e ordem, o ônus não pode ser repassado porque o importador não sofre o gravame financeiro. Ademais, não se trata de repercussão de ônus financeiro em razão da natureza do tributo, mas em razão de relação contratual entre o adquirente e o terceiro que age por sua conta e ordem. Logo, não se aplica a autorização expressa para fins de restituição ou aproveitamento de créditos desses tributos eventualmente pagos indevidamente ou a maior.

22.2. Conforme constou no Parecer Cosit nº 47, de 17 de novembro de 2003, o art. 166 do CTN não buscou regular a restituição dos tributos objeto (de) 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) implicam a transferência do encargo financeiro a terceiro.

#### **IV - Análise do direito creditório: vedação da dupla devolução de valores**

23. A Administração Tributária se vincula à decisão do STF para reconhecer a existência de indébito tributário. Contudo, a Administração também possui o dever de ser diligente no deferimento de direitos creditórios passíveis de restituição e deve evitar o enriquecimento sem causa e a dupla repetição dos valores por parte dos sujeitos passivos. Assim, a **Administração fica vinculada à tese jurídica que reconhece o pagamento indevido (indébito), mas isso não significa que deva deferir os pedidos de restituição sem prévia análise quanto à existência do direito creditório.**

23.1. O direito ao recebimento ou ao aproveitamento de créditos perante a Fazenda Pública deve ser limitado mediante análise percuciente da Administração Pública, avaliando se aquele crédito efetivamente existe, se sua quantificação está correta e se seu valor ainda está disponível. O interesse público, nesse caso, evidentemente não é impedir o recebimento ou o aproveitamento do crédito, mas sim garantir que isto seja feito corretamente, pois o servidor público que atua nessa situação está reconhecendo e quantificando uma dívida da Fazenda Nacional.

23.2. O pagamento da restituição depende sempre de pedido e de prévia análise da autoridade administrativa quanto à existência de crédito passível de restituição, observada a legislação aplicável à matéria. Deve-se evitar a dupla devolução de valores.

##### IV.1. Existência de processo judicial do próprio importador

24. Se o sujeito passivo pleiteou judicialmente o reconhecimento do indébito e teve decisão favorável transitada em julgado, é possível sua compensação no âmbito administrativo.

25. Cabe salientar que os créditos oriundos de ação judicial não podem ser objeto de execução por meio de pedido de restituição na via administrativa; tais créditos apenas podem ser aproveitados em compensação conforme Capítulo VIII da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.

26. Logo, se o sujeito passivo interpôs ação judicial, há processo judicial em curso relativo ao reconhecimento do indébito, será na via judicial que deverá receber a devolução dos valores (mediante precatórios ou RPV). Não cabe à Administração deferir e pagar o pedido de restituição. O que pode ocorrer é o aproveitamento do indébito reconhecido judicialmente em declaração de compensação. Nesse sentido, transcreve-se o art. 81, constante no capítulo VIII da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012:

*DA COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DECORRENTES DE DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO*

*Art. 81. É vedada a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.*

*§ 1º A autoridade da RFB competente para dar cumprimento à decisão judicial de que trata o caput poderá exigir do sujeito passivo, como condição para a homologação da compensação, que lhe seja apresentada cópia do inteiro teor da decisão.*

*§ 2º Na hipótese de ação de repetição de indébito, bem como nas demais hipóteses em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, a compensação poderá ser efetuada somente se o requerente comprovar a homologação da desistência da execução do título judicial pelo Poder Judiciário e a assunção de todas as custas e honorários advocatícios referentes ao processo de execução, ou apresentar declaração pessoal de inexecução do título judicial protocolada na Justiça Federal e certidão judicial que a ateste.*

*§ 3º Não poderão ser objeto de compensação os créditos relativos a títulos judiciais já executados perante o Poder Judiciário, com ou sem emissão de precatório.*

*§ 4º A compensação de créditos decorrentes de decisão judicial transitada em julgado dar-se-á na forma prevista nesta Instrução Normativa, caso a decisão não disponha de forma diversa.*

[...]

*Art. 82. Na hipótese de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, a Declaração de Compensação será recepcionada pela RFB somente depois de prévia habilitação do crédito pela DRF ou pela Delegacia Especial da RFB com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.*

[...]

27. Assim, o sujeito passivo que possui ação judicial com trânsito em julgado poderá desistir de sua execução e, após prévia habilitação, aproveitar o crédito reconhecido judicialmente em declaração de compensação junto à RFB. Para a compensação, deve ser observado o disposto na decisão judicial. Quando silente a decisão quanto ao encontro de contas a ser efetuado, deve-se observar a restrição contida no inciso II do § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

#### IV.2. Existência de processo judicial do adquirente da mercadoria no caso de importação por conta e ordem:

28. Na importação por conta e ordem, no caso em que o adquirente pleiteou o indébito na via judicial, ele deve seguir o rito para decisões judiciais decorrentes de ação judicial transitada em julgado, aplicando-se o disposto no item IV.1 e observada a ressalva de que a legitimidade para o pedido administrativo de restituição é do adquirente.

#### IV.3. Existência de processo judicial do importador nos casos de importação por conta e ordem

29. 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. Na eventualidade de vir a ocorrer reconhecimento judicial do direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação passível de restituição em nome do importador, a Administração deve cumprir a decisão judicial e habilitar o crédito em nome do importador por conta e ordem de terceiro, observado o disposto no Capítulo VIII da IN RFB nº 1.300, de 2012.

30. Nesse caso, eventual pedido de restituição do adquirente deve ser indeferido pela Administração, sob a alegação de que o crédito já foi reconhecido para um terceiro em cumprimento a ordem judicial.

31. O intuito do indeferimento do pedido de restituição protocolado pelo adquirente é o de evitar a dupla devolução dos mesmos valores e em atenção ao disposto no inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal/88. Não se deve admitir a devolução ao importador, pela habilitação do crédito reconhecido judicialmente, e ao adquirente, pelo pedido administrativo de restituição, conforme razões expostas nos itens 23 a 23.2.

#### IV.4. Competência para análise dos pedidos:

32. Nos casos descritos nos itens IV.1, IV.2 e IV.3, a competência para a análise do pedido de habilitação do crédito será da Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil (Delegacia Especial da RFB) com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, em cumprimento ao disposto no art. 82 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

### **V - Possibilidade de aproveitar os pagamentos por outras formas de devolução**

#### V-1. No regime de apuração não-cumulativa

33. Cabe tratar da possibilidade de o sujeito passivo aproveitar os pagamentos indevidos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação por outras formas de devolução sujeitas ou não à prévia análise quanto à efetiva existência do indébito (desconto da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa, declarações de compensação e pedidos de ressarcimento). Nesses casos, é dever da Administração evitar o enriquecimento sem causa e a dupla devolução dos valores e disciplinar a análise dos pedidos de restituição, conforme disposto no § 14 do art.

74 da Lei nº 9.430, de 1996. Conforme citado nos itens 23 a 23.2 deste Parecer, não se pode admitir a dupla devolução ao adquirente e ao importador nos casos de importação por conta e ordem. Da mesma forma, não se pode admitir a dupla devolução de valores nos casos em que importâncias equivalentes aos valores indevidos já foram utilizados espontaneamente pelo sujeito passivo ou estão à sua disposição.

34. Nesse sentido, cabe lembrar que no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ao lado do débito tem-se o crédito, apurado nas situações previstas em lei, inclusive quando do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

35. Como é de conhecimento, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, podem descontar créditos para fins de determinação dessas contribuições em relação às importações em que ocorra o efetivo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, nas hipóteses descritas no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

35.1. Como se trata de situações ocorridas antes de 10 de outubro de 2013, em regra, o indébito decorrente do efetivo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação já foi creditado na forma de desconto das Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, podendo, inclusive, ter gerado um direito a ressarcimento de eventual diferença de saldo credor destas últimas. Referido saldo é passível de ressarcimento ou de compensação 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 aplicável à matéria.

35.2. Logo, não se admite o duplo aproveitamento ou a dupla devolução dos mesmos valores por meio de duas sistemáticas de utilização de créditos (a da não cumulatividade e a de repetição do indébito).

## V-2. No regime de apuração cumulativa

36. Por outro lado, no caso das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme disposto na Lei nº 9.718, de 1998, os pagamentos indevidos ou a maior da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação não geram créditos para serem utilizados com a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. Neste caso, o valor pode ser objeto de pedido de restituição. Da mesma forma, nos demais casos em que a importação, nos termos da legislação aplicável à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não implicou a apuração de créditos, o pagamento indevido ou a maior pode ser objeto de pedido de restituição.

37. Em quaisquer casos, os pedidos de devolução de valores devem respeitar os prazos, os limites e termos da legislação aplicável à restituição e à compensação de tributos.

38. A restituição ocorre sempre a pedido, observado o prazo do artigo 168 do CTN. Não se adota nesse caso o procedimento de devolução de valores de ofício, por ausência de previsão legal nesse sentido. Tampouco cabe aplicar de ofício a glosa do crédito ou o estorno dos valores referentes aos pagamentos considerados pelo STF indevidos ou maiores do que o devido, pois esse procedimento seria prejudicial ao sujeito passivo, em razão da aplicação da multa prevista no artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sobre o crédito de Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins que deixou de pagar ou pagou a menor. De igual modo, se o sujeito passivo em regime de apuração não-cumulativo, que já se creditou desse indébito na forma do item 35.1, estornasse-o em sua contabilidade para fins de sua devolução junto à RFB, estaria sujeito à multa e juros de mora sobre o crédito de Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins que deixou de pagar ou pagou a menor, nos termos do art. 61 e §§ 1º a 3º, o que, financeiramente, seria a ele prejudicial.

## **VI - Inexistência de processo judicial e impossibilidade de aproveitamento do indébito por outras formas de devolução: pedido de restituição no caso de importador direto no regime de apuração cumulativa**

39. Caso o importador não possua ação judicial em curso em que discuta esse indébito e não seja o caso de seu aproveitamento por outra forma de devolução, o importador pode solicitar o pagamento do indébito passível de restituição na via administrativa, observado o disposto na legislação tributária.

40. A solicitação será analisada pela Administração, que está vinculada ao reconhecimento da existência de indébito tributário, com base na aplicação do art. 7º, I, da Lei nº 10.865, de 2004, conforme interpretação definida pelo STF, ressalvada a verificação quanto à efetiva existência do direito creditório.

## **VII - Inexistência de processo judicial e impossibilidade de utilização do indébito por outras formas de devolução: pedido de restituição no caso de adquirente no regime de apuração cumulativa**

41. Nos casos de importação por conta e ordem, em que não exista processo judicial em que se discuta o indébito, e caso não ocorra seu aproveitamento por outra forma de devolução, o adquirente pode solicitar o pagamento do indébito passível de restituição na via administrativa, observado o disposto na legislação tributária.

42. A solicitação será analisada pela Administração, que está vinculada ao reconhecimento da existência de indébito tributário, com base na aplicação do art. 7º, I, da Lei nº 10.865, de 2004, conforme interpretação definida pelo STF, ressalvada a verificação quanto à efetiva existência do direito creditório.

### VII.1. Competência para recebimento e análise dos pedidos:

43. Conforme previsto no art. 552 do Regulamento Aduaneiro, a retificação da DI, mediante alteração das informações prestadas, ou inclusão de outras, será feita pelo importador ou pela autoridade aduaneira, na forma estabelecida pela RFB. No entanto, com relação aos pedidos de restituição aqui tratados, importa esclarecer que não se trata de hipótese em que seja necessária a retificação da DI por parte do sujeito passivo.

44. O pagamento tornou-se indevido em razão de posterior reconhecimento de inconstitucionalidade da cobrança das contribuições na parte em que o art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, incluiu na base de cálculo valor aduaneiro o valor do ICMS e das próprias contribuições. Não há da parte do sujeito passivo a necessidade de retificar as informações prestadas, pois o ICMS foi efetivamente pago ou diferido por ocasião da importação e o valor das contribuições permanece o mesmo. Trata-se de ajuste de cálculo a depender de informações constantes no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), e não de retificação a cargo do sujeito passivo. Logo, para o reconhecimento do direito creditório basta o pedido de restituição, não se aplicando neste caso o disposto no Parecer Normativo RFB nº 2, de 28 de agosto de 2015.

45. Sendo desnecessária a retificação da DI por parte do sujeito passivo, e diante da necessidade de análise centralizada dos pedidos objetivando evitar-se a dupla devolução de valores,



adota-se, para fins de eficiência administrativa, a concentração da análise dos pedidos na Delegacia da RFB de jurisdição do sujeito passivo.

46. Em conclusão, a partir da data de publicação deste Parecer Normativo, nos casos dos itens VI e VII, os pedidos de restituição pendentes de decisão administrativa devem ser analisados na Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil (Delegacia Especial da RFB) com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo. Isso significa que nos casos de importação direta, a restituição será decidida pela unidade com jurisdição sobre o domicílio do importador e, nos casos de importação por conta e ordem, a restituição será decidida pela unidade com jurisdição sobre o domicílio do adquirente.

47. Sem prejuízo de análise dos pedidos já efetuados, novos pedidos de restituição devem ser formalizados com utilização do formulário constante do Anexo I à Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012. A decisão sobre o pedido de restituição caberá à Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou à Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil (Delegacia Especial da RFB) que, à data do despacho decisório, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

## **Conclusão**

48. A Administração deve reconhecer que a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação não contempla o valor do ICMS e das próprias contribuições, sendo os pagamentos feitos a esse título pagamentos indevidos ou a maior, a permitir o reconhecimento da existência de indébito tributário.

48.1. Em razão do disposto no art. 26 da Lei nº 10.865, de 2004, para os fatos geradores ocorridos a partir de 10 de outubro de 2013, o valor do ICMS e das próprias contribuições deixou de integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, a qual corresponde ao valor aduaneiro.

48.2. Relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 10 de outubro de 2013, a Administração deve reconhecer que a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação corresponde tão somente ao valor aduaneiro, em razão do decidido pelo Plenário do STF, no RE nº 559.937.

48.3. O prazo para o pedido de restituição é de cinco anos, conforme disposto no art. 168 do CTN, e a contagem do prazo se inicia na data do pagamento indevido, conforme Ato Declaratório Normativo nº 96, de 26 de novembro de 1999.

48.4. A decisão do STF no RE nº 559.937 vincula a Administração ao reconhecimento da existência de indébito tributário, conforme disposto no Parecer PGFN CDA/ CRJ nº 396, de 2014. A vinculação alcança todos os pedidos de restituição pendentes de decisão administrativa, independentemente de sua data de protocolo, nas hipóteses aqui estabelecidas, observado o disposto no art. 168 do CTN.

48.5. Na importação direta, o importador é parte legítima para solicitar o indébito passível de restituição. Na importação por conta e ordem, por outro lado, o terceiro adquirente (efetivo importador) é a parte legítima para solicitar a restituição de pagamentos indevidos ou a maior da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Não se aplica à importação por conta e ordem o disposto no art. 166 do CTN, que é voltado à restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro a terceiro.

48.6. Se o sujeito passivo interpôs ação judicial, que continua em curso, será na via judicial que deverá receber a devolução dos valores (mediante precatórios ou RPV). Não cabe à Administração deferir e pagar o pedido de restituição. O que pode ocorrer no âmbito administrativo é o aproveitamento do indébito reconhecido judicialmente em declaração de compensação, nos termos do Capítulo VIII da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

48.7. Para a compensação, deve ser observado o disposto na decisão judicial. Quando silente a decisão quanto ao encontro de contas a ser efetuado, deve-se observar a restrição contida no inciso II do § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

48.8. Nesse caso, a competência para a análise do pedido de habilitação relativo ao indébito será da DRF ou da Delegacia Especial da RFB com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, em cumprimento ao disposto no art. 82 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

48.9. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, podem descontar créditos para fins de determinação dessas contribuições em relação às importações em que ocorra o efetivo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação nas hipóteses descritas no art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004.

48.10. Como se trata de situações ocorridas antes de 10 de outubro de 2013, em regra, o indébito decorrente do efetivo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação já foi creditado na forma de desconto das Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins, podendo, inclusive, ter gerado um direito a ressarcimento de eventual diferença de saldo credor destas últimas. Referido saldo é passível de ressarcimento ou de compensação com outros tributos, nas hipóteses em que a legislação das mencionadas contribuições permite essa utilização, observada a legislação específica aplicável à matéria.

48.11. No caso das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme disposto na Lei nº 9.718, de 1998, os pagamentos indevidos ou a maior da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação não geram créditos para serem utilizados com a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. Neste caso, o valor pode ser objeto de pedido de restituição. Da mesma forma, nos demais casos em que a importação, nos termos da legislação aplicável à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não implicou a apuração de créditos, o pagamento indevido ou a maior pode ser objeto de pedido de restituição. Em ambos os casos, o pedido de devolução dos valores deve respeitar os prazos, os limites e termos da legislação aplicável à matéria.

48.12. Se o sujeito passivo não possui ação judicial em curso em que se discuta esse indébito e não seja o caso de seu aproveitamento por outra forma de devolução, ele pode solicitar o pagamento do indébito passível de restituição na via administrativa, observado o disposto na legislação tributária.

48.13. Novos pedidos de restituição e os pendentes de decisão administrativa devem ser decididos na Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil (Delegacia Especial da RFB) com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo. Logo, nos casos de importação direta, a restituição será decidida pela unidade com jurisdição sobre o domicílio do importador e, nos casos de importação por conta e ordem, a restituição será decidida pela unidade com jurisdição sobre o domicílio do adquirente. Novos pedidos de restituição devem ser formalizados com utilização do formulário constante do Anexo I à Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012.

(Fl.      do Parecer Normativo Cosit/RFB nº      , de      de      de      .)

*Assinado digitalmente*  
MAÍRA ACOTIRENE DARIO DA CRUZ  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias, Normas Gerais, Sistematização e Disseminação – Copen e à Coordenação de Tributos sobre a Produção e o Comércio Exterior – Cotex.

<p><i>Assinado digitalmente</i> EDUARDO GABRIEL DE GÓES VIEIRA FERREIRA FOGAÇA Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Chefe da Dinog</p>	<p><i>Assinado digitalmente</i> FAUSTO VIEIRA COUTINHO Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Chefe da Dicex</p>
---	---

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação-Geral de Tributação.

<p><i>Assinado digitalmente</i> MIRZA MENDES REIS Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil Coordenadora da Copen</p>	<p><i>Assinado digitalmente</i> OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Coordenador da Cotex</p>
--	---

De acordo. Encaminhe-se à Subsecretaria de Tributação e Contencioso.

*Assinado digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador –Geral de Tributação

De acordo. Ao Secretário da Receita Federal do Brasil, para aprovação.

*Assinado digitalmente*  
LUIZ FERNANDO TEIXEIRA NUNES  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Subsecretário de Tributação e Contencioso

(Fl.      do Parecer Normativo Cosit/RFB nº      , de      de      de      .)

Aprovo. Publique-se no Diário Oficial da União.

*Assinado digitalmente*

**JORGE ANTONIO DEHER RACHID**  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Secretário da Receita Federal do Brasil