



Receita Federal

Divisão de Tributação da 10ª RF

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	10.010 – DISIT/SRRF10
DATA	11 de dezembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

RESTITUIÇÃO. IMPORTAÇÃO POR CONTA DE TERCEIRO. LEGITIMIDADE. IMPORTADOR. ADQUIRENTE. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS-PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO.

Na operação de importação realizada por conta e ordem de terceiro:

- o importador age como mero mandatário, prestando serviços ao adquirente, aquele que manifesta a riqueza e assume o ônus financeiro pelo pagamento dos tributos incidentes na importação das mercadorias;
- o importador não tem legitimidade para repetir o indébito ou efetuar compensação com base em direito creditório oriundo de pagamentos efetuados a maior, a título da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, pois, neste caso, não assume o encargo financeiro, nem o transfere a terceiro, razão pela qual não pode nem mesmo ser beneficiário de autorização expressa para pleitear a restituição;
- somente o adquirente das mercadorias (importador de fato, revestido da condição de sujeito passivo, na qualidade de responsável expressamente designado em lei) tem legitimidade para repetir o indébito ou efetuar compensação com base em direito creditório oriundo de pagamentos efetuados a maior, a título da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 201, DE 7 DE ABRIL DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), arts. 121, 165 e 166; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 80 e 81; Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), art. 653; Lei nº 10.865, de 2004, arts. 5º, 6º e 18; Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018, arts. 2º, 5º, 7º

e 10; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 39 e 40; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2017.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

É ineficaz a consulta na parte em que não versar sobre interpretação de dispositivos da legislação tributária e aduaneira.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46, *caput*, e 52, inciso I; Decreto nº 7.574, de 2011, arts. 88, *caput*, e 94, inciso I; Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, arts. 13, inciso II, e 27, incisos I e II.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.

RELATÓRIO

1. A pessoa jurídica acima identificada formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, acerca do direito de pleitear a restituição de valores decorrentes do pagamento indevido ou a maior a título da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep-Importação) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação), instituídas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

2. Este é o teor da petição apresentada:

I - DESCRIÇÃO DETALHADA DA QUESTÃO

A empresa XXX importou uma mercadoria através de um processo conta e ordem e na DI foram destacados PIS e COFINS para o produto. O PIS e COFINS foram pagos pelo próprio importador (XXX), conforme disponível para consulta no e-CAC. E o custo desses impostos foram repassados para o adquirente através de uma prestação de contas. Após a revisão do documento constatou-se que o produto era alíquota zero e o recolhimento dos impostos foram indevidos e a DI foi retificada. Sendo assim, o importador gostaria de solicitar a restituição desses valores indevidos.

O despachante aduaneiro desse processo está dando início no processo do pedido de restituição e alega que o pedido deve ser feito em nome do adquirente, utilizando a base legal SC COSIT nº 49.

Por outro lado, a empresa XXX, alega o que processo deve ser feito em seu nome como importador e pagante dos impostos, utilizando a base legal IN 2055/2021 – Artigos 30 e 31.

(...)

II - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

IN 2055/2021 – Artigos 30 e 31

SC COSIT nº 49

(...)

III - QUESTIONAMENTOS

(...)

- 1) O pedido de restituição deve ser feito em nome do adquirente ou importador? Considerando que o importador fez o pagamento dos impostos e repassou o custo*
- 2) Esse pedido de restituição deve ser feito através de processo administrativo ou processo judicial?*
- 3) Qual seria a base legal correta para um cenário em que o adquirente faz o pedido de restituição ou o importador faz o pedido de restituição?*

FUNDAMENTOS

3. Inicialmente, cumpre registrar que, consoante ressalva expressamente vazada no art. 45 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, “as soluções de consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pelo consulente”. Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade. Por conseguinte, da Solução de Consulta não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

4. É importante destacar que o entendimento exposto na presente solução de consulta partirá da premissa de que a operação referida pela consulente configura uma operação de importação por conta e ordem de terceiro, nos termos do art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018, informação de exclusiva responsabilidade da interessada.

5. Ainda de forma preliminar, cabe delimitar o objeto da consulta, consoante se pode depreender da exposição apresentada: a consulente, na condição de pessoa jurídica contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência

estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica, busca saber se é possível “solicitar a restituição” de “valores indevidos” que “foram pagos pelo próprio importador” a título da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação e “repassados para o adquirente através de uma prestação de contas”.

6. Nos questionamentos de nºs 1 e 3, a consulente busca saber se o “pedido de restituição” dos referidos valores “deve ser feito em nome do adquirente ou importador” e qual “seria a base legal correta para um cenário em que o adquirente faz o pedido de restituição ou o importador faz o pedido de restituição”.

7. Esses questionamentos (de nºs 1 e 3) já foram apreciados pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta Cosit nº 201, de 7 de abril de 2017, cujo entendimento, na parte que interessa a sua solução, será a seguir reproduzido. Assim, em relação aos questionamentos de nºs 1 e 3, a presente solução de consulta se constitui em uma Solução de Consulta Vinculada, conforme o art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021 (em destaque no original; sublinhas acrescentadas nos itens 1, 10.1, 12 e 13.1):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. LEGITIMIDADE. IMPORTADOR. ADQUIRENTE.

Na operação de importação realizada por conta e ordem de terceiro:

a) o importador age como mero mandatário, prestando serviços ao adquirente (encomendante), aquele que manifesta a riqueza e assume o ônus financeiro pelo pagamento dos tributos incidentes na importação das mercadorias;

b) o importador não tem legitimidade para repetir o indébito ou efetuar compensação com base em direito creditório oriundo de pagamentos efetuados a maior, a título de PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, pois neste caso, não assume o encargo financeiro, nem o transfere a terceiro, razão pela qual não pode nem mesmo ser beneficiário de autorização expressa para pleitear a restituição;

c) somente o adquirente das mercadorias (importador de fato, revestido da condição de sujeito passivo, na qualidade de responsável expressamente designado em lei) tem legitimidade para repetir o indébito ou efetuar compensação com base em direito creditório oriundo de pagamentos efetuados a maior, a título de PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

(...)

Relatório

Trata-se de consulta apresentada pela pessoa jurídica em epígrafe, que informa exercer a atividade de representação comercial, importação por conta própria, importação por encomenda, importação por conta e ordem de terceiros,

exportação, locação de equipamentos e comércio atacadista de produtos variados. A consulta versa sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços – PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior – COFINS-Importação.

(...)

Fundamentos

(...)

6. Delimitado o cerne da questão, é mister advertir que o importador por conta e ordem de terceiro atua como mero mandatário, valendo-se dos poderes de representação conferidos pelo mandante para, em seu nome, praticar atos ou administrar interesses, na forma do art. 653 do Código Civil – Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

*7. Com a finalidade de viabilizar, na prática, essa modalidade de importação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ficou incumbida de instituir os critérios de controle sobre o fluxo das informações, de acordo com o inciso I do art. 80 da MP nº 2.158-35, de 2001, *ipsis litteris*:*

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014)

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

8. Nesse contexto, foram editadas a Instrução Normativa (IN) SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, esclarecendo que o importador por conta e ordem de terceiro figura apenas como prestador de serviços para a pessoa jurídica que efetivamente adquire as mercadorias do exterior. Verificando, especialmente, os arts. 1º a 3º da IN SRF nº 225, de 2002, observa-se que:

a) a importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa (a importadora), a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa (a adquirente), em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial (art. 1º);

b) a pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar à RFB uma cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação (art. 2º);

c) o importador (pessoa jurídica contratada), devidamente identificado na Declaração de Importação (DI), deverá indicar o número de inscrição do adquirente das mercadorias no CNPJ - Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (art. 3º, caput);

d) 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 (art. 3º, § 1º);

e) a fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias (art. 3º, § 2º).

9. No que tange à repetição do indébito, é desnecessário lembrar que esse instituto jurídico fundamenta-se na proibição do enriquecimento sem causa por parte do poder público, de maneira que a legitimidade para pedir restituição ou realizar compensação com base em crédito oriundo de tributo pago indevidamente deverá recair sobre o sujeito passivo que desembolsou os recursos destinados ao erário, conforme previsto no art. 165 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, grifos acrescidos):

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

9.1. O sujeito passivo poderá ser tanto o contribuinte, quanto o responsável expressamente designado, nos termos do art. 121 do CTN (grifos acrescidos):

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

9.2. Com base no art. 121 do CTN, foram designados, no caso da importação realizada por conta e ordem do adquirente, dois sujeitos passivos para o PIS/PASEP-

Importação e a COFINS-Importação, conforme se constata no inciso I do art. 5º, e no inciso I, do art. 6º, ambos da Lei nº 10.865, de 2004, in verbis:

Art. 5º São contribuintes:

I - o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;

[...]

Art. 6º São responsáveis solidários:

I - o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

10. Existindo simultaneamente dois sujeitos passivos, é inequívoco que terá legitimidade para repetir o indébito aquele que suportou o ônus do encargo financeiro referente ao tributo recolhido a maior ou indevidamente. Na presente situação, já ficou evidente que as mercadorias são de propriedade do adquirente e que o importador apenas prestou um serviço, promovendo o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa (a adquirente), tendo para tanto recolhido os tributos, mas o fez em nome do adquirente, que assumiu desde logo o ônus financeiro.

10.1. Nem se pode falar de aplicação do art. 166 do CTN, norma que se aplicaria apenas no caso de restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro. No presente caso, o importador não assumiu o encargo financeiro, nem o transferiu a terceiro, razão pela qual não pode ser beneficiário de autorização expressa para receber a restituição de eventual indébito. Na importação por conta e ordem, o ônus pelo recolhimento do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação desde o nascedouro é do adquirente, sujeito passivo (responsável), em nome de quem o importador agiu, na qualidade de mero mandatário, por isso o importador não tem legitimidade para pleitear a restituição desses tributos que eventualmente tenham sido pagos indevidamente.

10.2. É óbvio que nessa situação o ônus não pode ser repassado porque o importador não sofre o gravame financeiro, mas cumprindo o contrato firmado apenas presta o serviço de promover o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa (a encomendante), cuja riqueza foi manifestada na forma prevista para a incidência tributária. O repasse das mercadorias do importador para o adquirente não é sequer considerada operação de compra e venda, como se verá em seguida.

11. Com base nesse raciocínio, foi editado o art. 81 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, segundo o qual – partindo da premissa de que o adquirente é quem de fato importa a mercadoria, no caso da importação realizada por sua conta e ordem – 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 (tributação realizada no mercado interno):

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.

11.1. Nesse mesmo sentido, o art. 12 da IN SRF nº 247, de 2002, deixou nítida a característica de mera prestadora de serviço atribuída à pessoa jurídica importadora – na importação por conta e ordem de terceiros – ao elucidar que, nesse tipo de operação, a receita bruta dela para fins de incidência das contribuições (no mercado interno) será apenas os serviços prestados ao adquirente (encomendante). Por outro lado, a adquirente sofre a incidência das contribuições sobre a receita auferida com a comercialização da mercadoria. Transcreve-se a norma mencionada (art. 12 da IN SRF nº 247, 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:

[...]

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

[...]

§ 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.

(...)

12. Portanto, na importação por conta e ordem de terceiro o importador age como mero mandatário, prestando serviços ao adquirente (encomendante) das mercadorias, este que manifesta a riqueza e assume o ônus financeiro pelo pagamento dos tributos incidentes na importação das mercadorias de sua propriedade. Assim sendo, não há base legal para o importador pleitear restituição de eventual pagamento indevido, que foi suportado pelo adquirente das mercadorias, o importador de fato, revestido da condição de sujeito passivo, na

qualidade de responsável expressamente designado em lei. Na importação por conta e ordem, somente o adquirente das mercadorias detém legitimidade para reivindicar o direito à repetição do indébito.

13. Esse tema foi levado à apreciação do Superior Tribunal de Justiça – STJ, por meio do Recurso Especial (REsp) nº 1.573.681-SC, seguido de Agravo Regimental (AgRg no Resp nº 1.573.681-SC), manejado pela agravante com o objetivo de sustentar que possui legitimidade para pleitear a repetição dos valores indevidamente recolhidos nas operações de importação, ainda que praticadas por conta e ordem de terceiros, sendo este, o terceiro, apenas responsável solidário pelo tributo, não sendo o art. 18 da Lei nº 10.865, de 2004, suficiente para afastar o direito à restituição previsto no art. 165 do CTN.

13.1. Pois bem, o Relator do processo, Ministro Mauro Campbell, consignou em seu voto que a execução promovida pela agravante deve se limitar às operações de importação realizadas pela empresa por conta própria, uma vez que não é possível ao importador que realizou a operação por conta e ordem do terceiro repetir o indébito do tributo pago a maior. Eis o trecho do voto, que tratou da matéria (grifos acrescidos):

No que tange à alegada possibilidade de execução da sentença mandamental somente em relação às operações realizadas pela própria empresa, assim se manifestou o tribunal de origem, in verbis (fls. 7.199-7.200 e-STJ):

Nas operações em que atua por conta e ordem de terceiros a embargada presta serviço à adquirente da mercadoria a ser importada, operacionalizando a importação (conforme se extrai do Decreto 4.524, de 2002, art. 12, caput, I, e § 1º, I, c/c, IN SRF nº 225, de 2002, art. 1º, parágrafo único, e IN SRF nº 247, de 2002, art., 12, caput, I, e § 1º, I, e art. 86 e seguintes) em troca de uma comissão. **Quem, contudo, efetivamente arca com os custos da operação (neles incluídos os tributos incidentes sobre a importação) é o adquirente da mercadoria importada. E não por outra razão, aliás, que o direito a crédito de PIS-importação e de 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’ (art. 18).**

Embora a importadora, nesse tipo de operação, tenha a obrigação de proceder ao recolhimento dos tributos, deve fazê-lo por conta e ordem do adquirente das mercadorias, que se qualifica, em última análise, como o verdadeiro importador e contribuinte (titular da manifestação de capacidade contribuinte sujeita à tributação).

(...)

Destarte, a execução deve ser limitada às operações de importação realizadas pela empresa por conta própria. (grifei)

Com efeito, 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, in verbis :

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.

Nesse sentido, não é possível ao importador que realizou a operação por conta e ordem do terceiro repetir o indébito do tributo pago a maior, até porque os créditos já podem ter sido utilizados pelo terceiro encomendante e, assim, não poderiam ser restituído ao importador sob pena de dupla repetição. Dessa forma, o título judicial exequendo não poderia se referir às importações realizados por conta e ordem de terceiros, mas tão somente às operações realizadas pela própria empresa importadora.

13.2. Ao final, no dia 3 de março de 2016, a Segunda Turma do STJ, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Ministro-Relator. Da ementa do julgado, extrai-se o seguinte trecho (grifos acrescidos):

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 restituído ao importador sob pena de dupla repetição. O título judicial exequendo não poderia se referir às importações realizados por conta e ordem de terceiros, mas tão somente às operações realizadas pela própria empresa importadora.

14. Nestes termos – em sintonia com os fundamentos adotados pelos parágrafos 13 a 20 e 48.5 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 31 de março de 2017 – quanto às questões suscitadas pela consulente, restou firmado que, na importação por conta e ordem de terceiro, somente o adquirente (encomendante) tem legitimidade para pleitear restituição ou efetuar compensação com base em crédito oriundo de pagamento indevido, ficando prejudicada a pergunta formulada no subitem 3.3, tendo em vista que o importador não poderá fruir eventual indébito referente a PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação pagos na modalidade de importação estudada.

Conclusão

15. Diante do exposto, conclui-se que na importação por conta e ordem de terceiro:

15.1. o importador age como mero mandatário, prestando serviços ao adquirente (encomendante), aquele que manifesta a riqueza e assume o ônus financeiro pelo pagamento dos tributos incidentes na importação das mercadorias;

15.2. o importador não tem legitimidade para repetir o indébito ou efetuar compensação com base em direito creditório oriundo de pagamentos efetuados a maior, a título de PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, pois neste caso, não assume o encargo financeiro, nem o transfere a terceiro, razão pela qual não pode nem mesmo ser beneficiário de autorização expressa para pleitear a restituição;

15.3. somente o adquirente das mercadorias (importador de fato, revestido da condição de sujeito passivo, na qualidade de responsável expressamente designado em lei) tem legitimidade para repetir o indébito ou efetuar compensação com base em direito creditório oriundo de pagamentos efetuados a maior, a título de PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

8. É importante anotar que a Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, vigente na época em que foi emitida a Solução de Consulta Cosit nº 201, de 2017, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018. Quanto aos dispositivos da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, citados na referida Solução de Consulta Cosit, deve-se observar que uma parte teve, inicialmente, sua redação alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018 (art. 12, *caput*, e incisos I e II), enquanto os outros foram por ela revogados (art. 12, §§ 1º e 2º, e 86 a 88). Posteriormente, a Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, e esta, pela Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022.

9. Atualmente, os dispositivos das Instruções Normativas SRF nº 225 e 247, ambas de 2002, que interessam às conclusões exaradas na Solução de Consulta Cosit nº 201, de 2017, correspondem a estes preceitos da Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018, e da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022 (em destaque no original):

Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica.

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria de procedência estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa, física ou jurídica, que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação.

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, realizada pelo importador por conta e ordem de terceiro a pedido do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, outros serviços relacionados com a operação de

importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro.

(...)

Art. 5º O importador por conta e ordem de terceiro e o importador por encomenda, ao registrar a DI, deverão:

I - indicar, em campo próprio da declaração, o número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) ou no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem ou do encomendante predeterminado, conforme o caso; e

II - anexar cópia do contrato previamente firmado com o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem ou com o encomendante predeterminado, conforme o caso, por meio do módulo Anexação Eletrônica de Documentos no Pucomex.

(...)

Art. 7º Para cada operação de importação por conta e ordem de terceiro, o importador deverá emitir, observada a legislação específica:

I - nota fiscal de entrada, após o desembaraço aduaneiro, ou autorização de entrega antecipada das mercadorias, na qual deverão ser informados:

(...)

II - nota fiscal de saída, na data da saída das mercadorias do estabelecimento do importador por conta e ordem de terceiro ou do recinto alfandegado em que realizado o despacho aduaneiro, que terá por destinatário o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, na qual deverão ser informados:

(...)

III - nota fiscal de serviços, que terá por destinatário o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, na qual deverá ser informado o valor cobrado a título de contraprestação pelos serviços prestados em razão do contrato previamente firmado com o adquirente.

(...)

Art. 10. O importador por conta e ordem de terceiro e o importador por encomenda deverão registrar:

I - na sua escrituração contábil, em conta específica e de forma discriminada para cada adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem e para cada encomendante predeterminado, o valor das mercadorias importadas por conta e ordem de terceiro ou importadas para revenda a encomendante predeterminado, respectivamente; e

II - no Livro Registro de Inventário ou na Escrituração Fiscal Digital (EFD) instituída pelo Ajuste nº 2, de 3 de abril de 2009, do Sistema Nacional Integrado de

Informações Econômico-Fiscais (Sinief), conforme o caso, sob títulos específicos, as mercadorias referidas no inciso I que ainda estiverem sob sua guarda na data do levantamento de balanço correspondente a encerramento de período de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022

TÍTULO VI

DA BASE DE CÁLCULO

(...)

CAPÍTULO III

DAS BASES DE CÁLCULO DIFERENCIADAS

Seção I

Da Importação por Conta e Ordem de Terceiros

Art. 39. Na hipótese de importação por conta e ordem de terceiro, conforme disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018, a receita bruta para efeito de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins corresponde ao valor da receita bruta auferida com (Lei nº 10.637, de 2002, art. 27):

I - os serviços prestados ao adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, na hipótese do importador por conta e ordem de terceiro; e

II - a comercialização da mercadoria importada, na hipótese do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem.

(...)

§ 4º As normas de incidência aplicáveis à receita bruta auferida por importador aplicam-se à receita auferida por adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, quando decorrente da venda de mercadoria importada por conta e ordem de terceiro na forma prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 81).

§ 5º Às receitas da pessoa jurídica importadora serão aplicadas as normas gerais de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Art. 40. A aplicação do disposto no art. 39 relacionado às importações realizadas por conta e ordem de terceiro fica sujeita ao cumprimento de requisitos e condições estabelecidos pela Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018.

10. A Solução de Consulta ora em apreço, e o Parecer Normativo nela mencionado, estão disponíveis no *site* da RFB na internet (www.gov.br/receitafederal), no menu “Receita Federal”, clicando em “Acesso à informação”, “Legislação”, opção “Normas da Receita Federal”, ou

diretamente no endereço eletrônico abaixo indicado, mediante a indicação do número do ato e do ano de sua edição, nos campos próprios:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>

11. O questionamento de nº 2 está assim redigido:

2) Esse pedido de restituição deve ser feito através de processo administrativo ou processo judicial?

12. Observa-se que, nele, a consulente não suscita dúvida alguma acerca de interpretação de dispositivos da legislação tributária e aduaneira: meramente inquire se, para efetuar o pedido de restituição dos valores recolhidos a título de tributo administrado pela RFB, que alega serem “indevidos”, ela “deve” utilizar o processo administrativo ou o judicial, sem apontar qualquer dispositivo da legislação tributária e aduaneira cujo conteúdo porventura lhe tivesse causado dificuldade de apreensão, em razão de lhe parecer ambíguo, obscuro ou controverso.

13. Dessarte, em relação a esse questionamento, a consulta deve ser declarada ineficaz por não versar sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira por força dos arts. 46, *caput*, e 52, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, dos arts. 88, *caput*, e 94, inciso I, do Decreto nº 7.574, de 2011, e dos arts. 13, inciso II, e 27, incisos I e II, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

14. Não obstante, cumpre lembrar que, no Brasil, vigora o princípio fundamental da inafastabilidade (ou da unicidade) da jurisdição (inciso XXXV do art. 5º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988), por força do qual toda e qualquer controvérsia pode ser submetida ao Poder Judiciário, tendo ou não havido discussão prévia na esfera administrativa. Como consequência desse princípio fundamental, a administração pública fica impedida de pronunciar-se, no âmbito de um processo administrativo, sobre matéria que esteja sendo (ou tenha sido) discutida em juízo, uma vez que a decisão judicial forçosamente prevalecerá sobre quaisquer outras. Em suma, a utilização da via judicial implica automática renúncia do administrado à faculdade de discutir a mesma matéria na esfera administrativa, ou desistência de eventual recurso administrativo acaso por ele interposto.

CONCLUSÃO

15. Ante o exposto, responde-se ao consulente que, na operação de importação realizada por conta e ordem de terceiro:

a) o importador age como mero mandatário, prestando serviços ao adquirente, aquele que manifesta a riqueza e assume o ônus financeiro pelo pagamento dos tributos incidentes na importação das mercadorias;

b) o importador não tem legitimidade para repetir o indébito ou efetuar compensação com base em direito creditório oriundo de pagamentos efetuados a maior, a título da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, pois neste caso, não assume o

encargo financeiro, nem o transfere a terceiro, razão pela qual não pode nem mesmo ser beneficiário de autorização expressa para pleitear a restituição; e

c) somente o adquirente das mercadorias (importador de fato, revestido da condição de sujeito passivo, na qualidade de responsável expressamente designado em lei) tem legitimidade para repetir o indébito ou efetuar compensação com base em direito creditório oriundo de pagamentos efetuados a maior, a título da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação;

d) é ineficaz a consulta na parte em que não versar sobre dispositivos da legislação tributária e aduaneira.

Encaminhe-se à Chefe da Divisão de Tributação (Disit) da Superintendência da Receita Federal do Brasil da 10ª Região Fiscal (SRRF10).

Assinatura digital

CASSIA TREVIZAN

Auditora-Fiscal da RFB

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação à Solução de Consulta Cosit nº 201, de 7 de abril de 2017, com base nos arts. 29, inciso III, e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

IOLANDA MARIA BINS PERIN

Auditora-Fiscal da RFB – Chefe da Disit/SRRF10