



PARECER PGFN/CAT/Nº 1685 /2017

SIGILO – Informação protegida pelo sigilo profissional. Lei 8.112/90, Art. 116, VIII; Lei 8.906/94, art. 34, VII.

Tributário. Inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo do PIS/COFINS-Importação. Restituição do indébito administrativa, após o julgamento do RE nº 559.937/RS. Regime não-cumulativo do PIS/COFINS. Crédito escritural aumentado. Atualização do indébito tributário pela Selic. Vedação à dupla devolução de valores. Aplicação de multa e juros de mora no caso de estorno do pagamento correspondente ao crédito.

I

A Coordenação de Atuação Judicial perante o STF da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (CASTF/PGFN) encaminha a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT/PGFN) a Nota PGFN/CASTF/Nº 00608/2017 para pronunciamento sobre a Nota Cosit-E nº 63/2015, que versa sobre o tratamento a ser dado a eventuais pedidos administrativos de restituição decorrentes do julgamento do RE nº 559.937/RS, que afastou o ICMS e as contribuições para o PIS e a COFINS da base de cálculo do PIS/COFINS-Importação.

2. Diante do julgamento do RE nº 559.937/RS, a Cosit/RFB elaborou a Nota Cosit-E nº 63, de 06 de março de 2015, dispondo sobre o tratamento a ser conferido aos pedidos administrativos de restituição, ressarcimento ou compensação. No ponto 7.1 da referida Nota, a Cosit/RFB assim se posicionou sobre qual deveria ser a conduta adotada nas unidades descentralizadas da RFB:

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

Repetição de indébito / Juros e correção monetária / Tributos em espécie – Contribuições Especiais – Contribuições destinadas à seguridade social – PIS-Importação – Base de cálculo / COFINS-Importação – Base de cálculo



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

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

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

3. Essa manifestação foi originalmente remetida à CASTF, que sugeriu a submissão do caso à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT, para a devida análise, ocasião em que foi elaborada a NOTA PGFN/CAT Nº 611/2015, que ratificou as proposições acima elencadas pela Cosit, inclusive no que se refere às providências a serem adotadas no caso de o importador estar sujeito ao regime de apuração não cumulativa e a importação ter gerado direito à apuração de créditos – que é a hipótese alvo da presente controvérsia.

4. Ocorre que a CASTF também se manifestou sobre o assunto, na NOTA PGFN/CASTF/Nº 547/2015, ocasião em que elencou orientações distintas daquelas expostas na Nota Cosit-E nº 63, de 2015, e na NOTA PGFN/CAT Nº 611/2015, no que se refere às hipóteses em que o importador está sujeito ao regime de apuração não cumulativa e a importação gerou direito à apuração de créditos, conforme a transcrição a seguir:

“A Complexidade maior encontra-se na terceira hipótese, em que o importador está sujeito ao regime de apuração não cumulativa e a importação gerou direito à apuração de créditos.



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

(...).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É oportuno esclarecer que a incidência da SELIC justifica-se pela eficácia retroativa da declaração de inconstitucionalidade. Não se trata, na hipótese de multa de mora, mais sim de juros de mora. Diferente da multa, que é uma sanção pelo não pagamento do tributo



adequado, os juros apenas compensam o credor pela ausência da disponibilidade financeira à época”.

5. Em face do disposto no Regimento Interno da PGFN, e do feixe de atribuições da CASTF ali disposto, que não inclui atribuição para estabelecer diretrizes e orientações às unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou à Receita Federal do Brasil em relação ao tratamento a ser dado a pedidos de restituição ou compensação feitos pelos contribuintes, a Nota PGFN/CASTF/Nº 00608/2017 revogou a NOTA PGFN/CASTF/Nº 547/2015 e submeteu o assunto à CAT/PGFN, *in verbis*:

Trata-se da Nota PGFN/CASTF/Nº 547/2015, datada de 18 de junho de 2015, elaborada em resposta a Nota COSIT-E n.º 63/2015 e em complemento à Nota PGFN/CASTF/Nº 1.254/2014, que trataram do julgamento do RE 559.937/RS, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, submetido ao regime do Art. 543-B do CPC de 1973 e que declarou a inconstitucionalidade do art. 7º, I, Lei 10.865/2004, na parte em que acrescenta o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das contribuições do PIS e da COFINS.

Entretanto, a Nota PGFN/CASTF/Nº 547/2015 tratou de questão que foge ao âmbito de competência regimental da Coordenação de Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal, pois definiu qual o tratamento a ser dado a eventuais pedidos administrativos de restituição, inclusive prazos a serem considerados, especialmente quando disciplinou a hipótese de pedido de restituição realizado por importador sujeito ao regime de apuração não cumulativo.

O Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (RIPGFN), que se encontrava em vigor à época da elaboração da aludida Nota, aprovado pela Portaria MF nº 36, de 24 de janeiro de 2014 estabelecia, em relação às atribuições da Coordenação de Atuação Judicial perante o Supremo Tribunal Federal:

(...)

Não havia, portanto, atribuição para estabelecer diretrizes e orientações às unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou à Receita Federal do Brasil em relação ao tratamento a ser dado a pedidos de restituição ou compensação feitos pelos contribuintes. Dessa forma, cumpre reconhecer que a Nota PGFN/CASTF/Nº 547/2015 é nula por ter tratado de matéria estranha à sua atribuição regimental, de modo que se impõe a sua revogação.

Ante o exposto, revoga-se a Nota PGFN/CASTF/Nº 547/2015, devendo a presente manifestação ser encaminhada à Coordenação de Assuntos Tributários-CAT para que, exercendo sua competência regimental prevista nos arts. 22 e 23 do RIPGFN já mencionado, pronuncie-se sobre a Nota COSIT-E n.º 63/2015. Sugerimos, ainda, que a presente Nota seja encaminhada à Secretaria da Receita Federal do Brasil para ciência.

6. É o relatório. Passa-se a opinar.



7. Constata-se que a controvérsia cinge-se, tão somente, às hipóteses em que o importador, sujeito ao regime de apuração não cumulativa do PIS/COFINS, realizou importação que gerou direito à apuração de créditos.
8. Nesse caso, a NOTA PGFN/CASTF/Nº 547/2015 ora objurgada afirmou não ser possível o raciocínio de que não caberia restituição ao contribuinte que aproveitou um crédito aumentado no mesmo valor do débito, em vista da manutenção do valor nominal do crédito escritural de PIS/COFINS, enquanto que o indébito tributário deve ser corrigido monetariamente, segundo a incidência da taxa Selic, desde o momento do pagamento indevido.
9. Para solução do alegado descompasso entre os valores do crédito escritural e os valores do indébito tributário, a NOTA PGFN/CASTF/Nº 547/2015 sugeriu a adoção de um passo a passo, já transcrito no item 4 da presente manifestação, em que se calcula a diferença do indébito tributário e a sua atualização pela Selic, e também a diferença entre o crédito escritural obtido no regime não cumulativo, à época, com a base de cálculo majorada, e o que deveria ter sido obtido segundo o acórdão do STF no RE nº 559.937/RS.
10. De fato, não se pode olvidar que, em decorrência da base de cálculo maior, que antes incluía o ICMS e o valor das próprias contribuições, o contribuinte, não obstante tenha sofrido prejuízo na cobrança tributária, beneficiou-se indevidamente da apuração e do aproveitamento do crédito escritural a maior, o que também deve ser levado em consideração ao se analisar os pedidos de restituição do indébito.
11. Assim, para o caso de o crédito escritural já ter sido utilizado pelo contribuinte, a NOTA PGFN/CASTF/Nº 547/2015 propunha as seguintes providências: i) glosa do crédito indevido; (ii) identificação do(s) débitos(s) tributário(s) parcial ou integralmente pagos com o crédito indevido; (iii) estorno, parcial ou integral, do pagamento do tributo correspondente ao valor nominal do crédito utilizado; (iv) cobrança do crédito tributário remanescente com a incidência da SELIC desde a data do pagamento a menor.
12. Nesse contexto, o raciocínio apresentado pela NOTA PGFN/CASTF/Nº 547/2015, de que deve ser estornado o pagamento do tributo correspondente ao valor nominal do crédito utilizado, para posterior cobrança do crédito remanescente atualizado pela incidência da Selic, desconsiderou o fato de que essa solução, além de extremamente trabalhosa para o contribuinte



– que precisaria analisar toda a sua contabilidade e estornar todos os pagamentos realizados via aproveitamento do crédito de PIS/COFINS –, implicaria também na cobrança de multa e juros de mora sobre os valores de PIS/COFINS que deixou de pagar ou pagou a menor, nos termos do art. 61 §§ 1º a 3º da Lei nº 9.430/96:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

13. Além do estorno do pagamento das contribuições para o PIS e a COFINS feito com a utilização dos créditos acarretar, como visto, a aplicação de juros de mora e multa para o contribuinte, verifica-se que o crédito tributário remanescente também precisaria ser atualizado com a incidência da SELIC desde a data do pagamento a menor, o que, no fim das contas, demonstra um cenário muito mais prejudicial ao sujeito passivo do que o proposto pela Nota Cosit-E nº 63, de 2015, e que foi reiterado pelo Parecer Normativo COSIT nº 1, de 31 de março de 2017.

14. Logo, para os casos em que o importador está sujeito ao regime de apuração não cumulativa e a importação gerou direito a créditos aumentados já compensados com débitos de PIS/COFINS, as orientações da Nota Cosit-E nº 63, de 2015 mostram-se adequadas juridicamente, em face da vedação à dupla devolução de valores, sem prejuízo de que o contribuinte possa requerer, na esfera administrativa, apenas a restituição de eventual diferença decorrente da aplicação da Selic sobre o valor do indébito.

15. Para as hipóteses residuais, em que a importação gerou direito a créditos que ainda não foram utilizados, deve-se calcular novamente o valor desses créditos, agora sem a base de cálculo majorada, antes de que sejam aproveitados para o pagamento de débitos de PIS e COFINS.

16. Ante o exposto, conclui-se que, no caso do importador cuja atividade gerou o aproveitamento de créditos aumentados pelo ICMS e pelas próprias contribuições, mostra-se

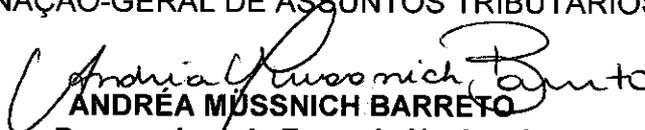


Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

adequada a orientação da Nota Cosit-E nº 63, de 2015, e do Parecer Normativo Cosit nº 1, de 31 de março de 2017, no sentido de que não cabe repetição de indébito referente aos valores de PIS/COFINS-Importação que incidiram sobre o ICMS e as próprias contribuições no desembaraço aduaneiro, sob pena de se incidir em dupla devolução de valores, sem prejuízo de que seja restituída, apenas, eventual diferença decorrente da aplicação da Selic sobre o valor do indébito, na esfera administrativa.

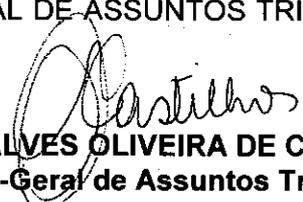
À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 10 de outubro de 2017.


ANDRÉA MUSSNICH BARRETO
Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À Consideração do Senhor Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 13 de outubro de 2017.


NUBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS
Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

De acordo. À Consideração do Senhor Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 20 de outubro de 2017.


LEONARDO DE ANDRADE REZENDE ALVIM

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria Tributária e Previdenciária

Aprovo. Dê-se conhecimento a todas as projeções da PGFN, e proceda-se ao envio à RFB, para conhecimento e adoção das providências cabíveis.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 03 de outubro de 2017. *NOVEMBRO*


FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral da Fazenda Nacional



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

DESPACHO

Processo nº 10951.105128/2018-19

Tendo em vista o interesse na juntada do Parecer PGFN/CAT/Nº 1685/2017 ao feito judicial, bem como considerando a necessidade de revisão das circunstâncias que levaram à classificação do referido opinativo como sigiloso (sigilo profissional) e as diretrizes da Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011), **proponho a revogação do sigilo do Parecer PGFN/CAT/Nº 1685/2017**, na medida em que “considera-se inexistir [no Parecer PGFN/CAT/Nº 1685/2017] informação que, atualmente, tenha o condão de prejudicar a atuação da Fazenda Nacional em juízo”.

Sugiro seja dada ciência do presente despacho à Coordenação-Geral de Representação Judicial da PGFN, e à Receita Federal do Brasil, para fins de disponibilização do documento na internet.

Ao Apoio/CAT, para adoção das providências cabíveis.

Brasília, 07 de novembro de 2018.

Documento assinado eletronicamente

ANDRÉA MUSSNICH BARRETO

Procuradora da Fazenda Nacional



Documento assinado eletronicamente por **Andréa Müssnich Barreto, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 07/11/2018, às 13:52, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **1346542** e o código CRC **5B9D1875**.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

DESPACHO

Processo nº 10951.105128/2018-19

Estou de acordo com o Despacho PACTP-CAT 1346542, de autoria da Dra. Andréa Barreto. Ao Apoio/CAT, para a tomada das medidas necessárias à operacionalização.
Brasília, 07 de novembro de 2018.

Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos
Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria Tributária e Previdenciária Substituta



Documento assinado eletronicamente por **Núbia Nette Alves Oliveira de Castilhos, Coordenador(a)-Geral de Assuntos Tributários**, em 07/11/2018, às 17:40, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **1373892** e o código CRC **12D07D51**.

Referência: Processo nº 10951.105128/2018-19.

SEI nº 1373892