



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10314.001457/00-25  
**Recurso n°** 141.076 Voluntário  
**Acórdão n°** 3201-00.278 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 14 de agosto de 2009  
**Matéria** II/IPI VINCULADO - COMPENSAÇÃO/RESTITUIÇÃO  
**Recorrente** UNILEVER BRASIL LTDA  
**Recorrida** DRJ-FORTALEZA/CE

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 18/11/1997

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL - EFEITOS DA REFORMA DE DECISÃO EM PROCESSO DE CONSULTA**

Na hipótese de alteração ou reforma, de ofício, de Solução de Consulta sobre classificação de mercadorias, aplicam-se as conclusões da solução alterada ou reformada em relação aos atos praticados até a data em que for dada ciência ao consulente da nova orientação.

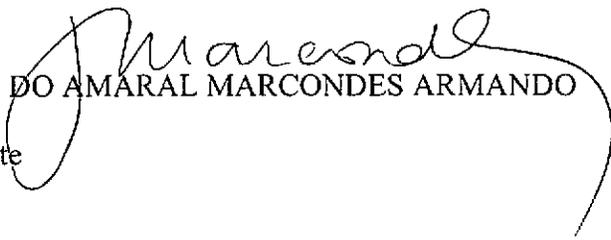
**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. RESTITUIÇÃO. TRANSFERÊNCIA DO RESPECTIVO ENCARGO FINANCEIRO.**

Não se aplica ao Imposto de Importação (II), com relação à repetição de indébito, as disposições contidas no artigo 166 do Código Tributário Nacional, por serem incompatíveis com a natureza do tributo (Parecer/COSIT n° 47/2003).

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora.

  
JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO  
Presidente

  
ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO  
Relatora

Participaram, ainda , do presente julgamento os Conselheiros, Ricardo Paulo Rosa, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Marcelo Ribeiro Costa e Luciano Lopes de Almeida Moraes.

## Relatório

Por bem espelhar os fatos ocorridos até aquele incidente processual, reproduzo o relatório constante do Acórdão nº 08-11.740, proferido pela 2ª Turma, da i. Delegacia da Receita Federal em Fortaleza (fls. 146/155):

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra decisão que indeferiu pedido de restituição, acompanhado de pedido de compensação, de parte de pagamentos do Imposto de Importação, no valor de R\$ 19.392,81.

### O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO SEGUIDO DE COMPENSAÇÃO

2. Consta que, por meio da DI nº 069865, de 20/06/1995, a requerente procedeu à importação da mercadoria “MYKON ATC WRITE” (N,N,N,N – tetraacetililenodiamina estabilizado com carboximetil-celulose sódica), classificando-a no código NCM 2922.30.90, cuja alíquota do imposto de importação, à época, era de 2%.

3. Entretanto, com base nos exames procedidos pelo Laboratório Nacional de Análises – LABANA (fls. 32-33), a Equipe de Classificação e Valoração Aduaneira discordou do código adotado pela requerente e entendeu que o correto seria o código NCM 3823.90.90 (alíquota II – 14%), pelo que, em 29/05/1996, deu ciência ao importador do Demonstrativo de Cálculo de Lançamento Complementar – DCLC nº 242/96 (folha 31), onde o mesmo foi intimado a apresentar Declaração Complementar de Importação (DCI), de modo a recolher os tributos e acréscimos legais decorrentes da reclassificação fiscal.

4. Desse modo, a partir daí a requerente passou a adotar o código apontado pela fiscalização, e conseqüentemente, o imposto de importação passou a ser calculado e recolhido com base em uma alíquota mais elevada.

5. Ocorre que, por meio do processo MF 10880.014252/98-80, a recorrente procedeu consulta fiscal com o intuito de esclarecer a correta classificação do produto. Como resposta, e conforme fundamentação contida na Decisão DIANA/SRRF/8ª RF nº 319, de 29/06/1998 (fls. 21-25), cuja conclusão foi de que o código correto é 2922.30.90, ou seja, o código adotado anteriormente ao evento do Demonstrativo de Cálculo de Lançamento Complementar, de 1996.

6. Assim, em 10/04/2000, por meio do processo em epígrafe e com fundamento na IN SRF nº 21/97, a recorrente solicitou restituição acompanhada de pedido de compensação de parte do pagamento do imposto de importação relativo à mercadoria objeto da Declaração de Importação (DI) nº 97/1070526-1, de 18/11/1997 (fls. 18-20), por entender ter havido pagamento a maior.

### A DECISÃO DENEGATÓRIA

7. Em análise ao pleito, a SEFIA/IRF/SP, por meio do despacho de fls. 35-36, destacou que:

*(...) ao formalizar o pedido de consulta, a interessada deixou de informar que já havia sido intimada a cumprir obrigação tributária relativa ao fato objeto da consulta (...) razão pela qual, entendemos configurada a hipótese de não atendimento ao art. 52, II, do Decreto 70.235/72 (PAF)*

8. Para, em seguida, concluir que:

*(...) a decisão DIANA/SRRF/8ª RF não se aplica ao presente caso, uma vez que, nos termos do Decreto 70.235/72 (PAF), o Decreto 2.227/85 e IN SRF 59/85, a nova classificação somente será aplicada aos fatos geradores ocorridos até a data da protocolização da consulta e aos fatos geradores ocorridos a partir da data em que a consulente for notificada da decisão que **RESULTE EM AGRAVAMENTO DA TRIBUTAÇÃO**. (sic)*

9. Em decorrência, foi proposto encaminhamento do processo ao SESIT/IRF/SP, para apreciação. Apreciada a questão, o SESIT solicitou, em 30/11/2000, que fosse efetuada consulta à DISIT/SRRF/8ª RF, nos seguintes termos (fls. 37-38):

*1. Qual a correta classificação tarifária a ser seguida para o produto de que trata a referida consulta?*

*2. A partir de que momento a decisão de uma consulta referente à classificação tarifária produz efeitos?*

*3. Uma decisão dessa natureza retroage para fins de retificação da classificação do mesmo produto já desembaraçado em situações anteriores à referida consulta?*

10. Com base na Portaria nº 333, de 03/10/2001, o processo foi encaminhado à Seção de Orientação e Análise Tributária (SAORT) da Inspeção da Receita Federal em São Paulo em 16/10/2001, a qual, nos termos do despacho de fls. 39-40, informou que:

- (...) em 29/01/2001, a DIANA/SRRF/8ª RF tornou insubsistente a decisão 319 (...) e que a interessada tinha que adotar o código inicial da qual já havia sido autuada às fls. 73 a 78 do PROCESSO DE CONSULTA (...), através da DECISÃO DIANA/SRRF/8ª RF nº 005, de 29/01/2001;*

- Manifestou-se o GRED em despacho de fls. 35/6, informando ter efetuado a revisão da DI 97/1070526-1, de 18/11/97, sem resultado, não havendo Retificação da DI, portanto não existe tributo a ser restituído.*

11. Entendeu ainda que, como os recolhimentos foram efetuados por meio de DARF manual, não cabe a aplicação do art. 4º da IN SRF nº 34, de 1998, o qual prevê que compete ao titular da unidade de despacho aduaneiro reconhecer o direito ao crédito nos casos de impostos pagos na forma da IN SRF nº 98/97, ou seja, por meio de débito automático em conta corrente, cabendo tal tarefa à unidade jurisdicionante do contribuinte, nos termos do art. 7º da IN SRF nº 21, de 1997.

12. O processo foi encaminhado à DRF/CAMPINAS, que, por entender não se tratar de matéria de sua competência, o reencaminhou à Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos, sendo que o processo lhe foi devolvido por se tratar de pedido de compensação.

13. Após diversas providências administrativas de controle do processo por parte do SEORT/DRF/CAMPINAS, conforme especificadas nos despachos de fls. 43-44, bem como a formalização de Representação (folha 45), o processo seguiu à SAORT/IRF/SP que, nos termos da DECISÃO SAORT nº 098, de 2003 (fls. 47-48) e pelos motivos expostos nos itens 6 e 8 do presente Relatório, indeferiu o pedido da interessada, não reconhecendo o direito à restituição do crédito tributário pleiteado.

#### A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

14. Cientificado do despacho decisório em 22/12/2003, conforme aviso de recebimento juntado às fls. 51, a interessada apresentou em 13/01/2004 sua manifestação de inconformidade (fls. 52-62), por meio de representação (fls. 63-65), oportunidade em que discorda da decisão proferida.

15. Em sua manifestação, após breve relato dos fatos, a interessada aduz a consulta fiscal inerente ao processo 10880.014252/98-80, que concluiu que a classificação correta do produto é a do código 2922.30.90, incidindo, pois, uma alíquota menor. Para tanto, transcreveu diversas ementas de decisões do Conselho de Contribuintes para defender restar claro o direito de restituição dos valores pagos a maior.

16. Alegou que, no que pese o pedido de compensação haver sido indeferido, sob o argumento de que a Decisão nº 005 de 05/04/2001 (*sic*) tornou nula a Decisão nº 319 de 29/06/1998, esse fato não obsta o direito de restituição da requerente, uma vez que a mesma estava recolhendo o valor da alíquota a maior desde 24/05/1996 quando foi autuada e concomitantemente ao procedimento de autuação, a requerente protocolizou a consulta, que foi solucionada em 29/06/1998, permanecendo seu direito à restituição em face do lapso de tempo entre os dois procedimentos.

17. Traz à baila o princípio da segurança jurídica para defender que a recorrente não pode ser penalizada por cumprir dispositivo exarado pela própria Receita Federal, e, pondera ainda que, negar o pleito é o mesmo que agir de modo contrário ao princípio da retroatividade mais benigna ao contribuinte.

18. Neste sentido, transcreveu trecho da obra de Valdir de Oliveira Rocha (*Comentário ao Código Tributário Nacional*, vol 2, Ed. Saraiva, p. 56), o qual se refere ao art. 5º, XL, da Constituição Federal ("*a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar réu*"); texto de lavra de Celso Ribeiro Bastos, o qual se refere ao princípio expresso no art. 2º, caput, do Código Penal (*Ninguém pode ser punido por fato que lei posterior deixa de considerar crime, cessando em virtude dela a execução e os efeitos penais da sentença condenatória*), princípio o qual entende que deve ser aplicado por analogia ao caso presente; transcreve outras ementas de julgados do STJ e TRF/2ªR, e ainda, suscitou o parágrafo único do artigo 100 do CTN.

19. Defende que, na ocasião do pagamento e posterior pedido de restituição, a norma que estava em vigor era a da resposta à consulta expedida pela Decisão nº 319 de 29/06/1998, não cabendo a alegação de que a Decisão de nº 005, de 05/04/2001 (*sic*) retroage seus efeitos, sendo certo que a mesma somente tem validade e eficácia a partir de sua publicação datada de 19/03/2001, ou seja, a recorrente, em face do princípio da temporalidade, se encontraria protegida sob a égide do efeito da consulta fiscal nº 319/98, no período de 18/06/1998 a 19/03/2001.

20. Finalizando sua manifestação de inconformidade, a interessada requer restituição de parte do imposto de importação, por entender que o mesmo foi pago a maior, e a conseqüente, reforma da decisão, com o reconhecimento do direito de compensação do valor recolhido indevidamente, corrigido monetariamente.

### FLUXO DO PROCESSO

21. Diante da manifestação de inconformidade apresentada, e após a juntada da documentação pertinente, o processo foi encaminhado em 17/03/2004 à DRJ/SPO II/SP, unidade originalmente competente para julgar a lide.

22. Por força da Portaria SRF nº 956, de 08/04/2005, D.O.U de 12/04/2005, que transferiu a competência de julgamento, o processo foi encaminhado a esta DRJ/Fortaleza.

### CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

23. Submetido ao julgamento desta 2ª Turma da DRJ/Fortaleza, esta decidiu por sua conversão em diligência, nos termos da RESOLUÇÃO DRJ/FOR nº 503, de 09/12/2005 (fls. 84-90).

24. Em atendimento, foram juntados aos autos os documentos e informações de fls. 95-109, tendo sido dado ciência à interessada do resultado da diligência, conforme fls. 112-113, culminando com sua manifestação às fls. 115-121, subsidiada com os documentos de outorga dos signatários às fls. 122-133 e 135-144.

*Vale destacar, que a matéria tratada nos processos conforme abaixo relacionados é idêntica, e, como tal, em atendimento à diligência solicitada, por uma questão de economia processual, uma cópia do processo de consulta MF 10880.014252/98-80 foi juntada ao processo MF 10314.001471/00-56.:*

10314.001465/00-53	10314.001480/00-47	10314.001468/00-41
10314.001466/00-16	10314.001469/00-12	10314.001462/00-65
10314.001467/00-89	10314.001470/00-93	10314.001464/00-91
10314.001459/00-51	10314.001453/00-74	10314.001456/00-62
10314.001472/00-19	10314.001481/00-18	10314.001455/00-08
10314.001471/00-56	10314.001458/00-98	10314.001474/00-44
10314.001463/00-28	10314.001477/00-32	10314.001457/00-25
10314.001452/00-10	10314.001478/00-03	10314.001476/00-70
10314.001451/00-49	10314.001479/00-68	10314.001460/00-30
10314.001475/00-15	10314.001454/00-37	

*A respeito da nova manifestação apresentada pela interessada, esta, em suma, ratificou o teor de sua manifestação inicial, ressaltando, quanto aos motivos que suscitaram a anulação da decisão nº 319, que o auto de infração já se encontrava extinto*

*por pagamento. Frisou que o pagamento objeto do pleito foi comprovado no sistema SINAL, e ao final, solicitou a restituição conforme petição inicial.*

*Em 13/07/2007, o processo retornou a esta unidade julgadora para prosseguimento do julgamento.*

Nada obstante os argumentos aduzidos pela contribuinte (doravante denominada Interessada), a decisão de primeira instância indeferiu a solicitação da mesma, pelas razões sintetizadas na ementa abaixo transcrita:

*Assunto: Normas de Administração Tributária*

*Data do fato gerador: 18/11/1997*

*MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.*

*Constatado que o produto MYKON ATC WRITE Manaus (N,N,N,N - tetraacetiletilenodiamina estabilizado com carboximetil-celulose sódica) classifica-se no código NCM 3824.90.89; que sua correspondente alíquota do imposto de importação é igual a do código NCM aplicado no despacho aduaneiro; e que, via de consequência, o valor recolhido do imposto de importação coincide com o valor deste tributo inerente à da correta classificação fiscal do bem importado, não há crédito tributário a ser restituído ou compensado.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Data do fato gerador: 18/11/1997*

*SOLUÇÃO DE CONSULTA. ALTERAÇÃO DE ENTENDIMENTO ANTERIOR. EFEITOS.*

*A alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta alcançará apenas os fatos geradores que ocorreram após a sua publicação ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.*

*Contudo, se constatado que o fato gerador objeto do pedido de restituição ou compensação ocorreu anteriormente à Solução de Consulta tornada insubsistente e superada por uma nova orientação, que, por sua vez, não acarreta em tratamento mais favorável, incabível será a aplicação do princípio da retroatividade mais benigna.*

Regularmente intimada da decisão supra em 29 de novembro de 2007, a Interessada protocolizou Recurso Voluntário (fls. 159 e seguintes), no dia 14 de dezembro do mesmo ano.

Nesta peça recursal, após elaborar um breve relato dos fatos ocorridos, reitera os termos de sua peça impugnatória. Assevera, nesse diapasão, que apesar de o desembaraço de a mercadoria ter se dado em 1997, o pedido de restituição foi formulado em 2000, com fulcro em Solução de Consulta proferida em 1998.

Eis a breve síntese dos fatos.

## Voto

Conselheira ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO, Relatora

O processo preenche os requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Consoante relatado, o presente feito trata de pedido de restituição de suposto pagamento a maior por parte do importador, em razão do mesmo haver adotado o código 3824.90.90 (fls. 20), com alíquota de 17% (DI 97/1070526-1, de 18/11/1997), enquanto que, pela decisão (solução de consulta) n° 319, de 29/06/1998, inerente ao processo n° 10880.014252/98-80, o código correto seria 2922.30.90, cuja alíquota II, em 18/11/1997, era de 5%.

Em suma, assim se pode expor os principais fatos atinentes à lide em epígrafe:

- a) Antes de 29/05/1996 – A interessada adotava o código 2922.30.90 – Alíquota II – 2%;
- b) Em 29/05/1996 – Lançamento DCLC 242/96 – Fundamentação -> código 3823.90.90;
- c) Em 18/11/1997 – Registro DI 97/1070526-1– código 3824.90.90 – Alíquota II – 17%;
- d) Em 18/06/1998 – Formalização de Consulta - processo n° 10880.014252/98-80;
- e) Em 29/06/1998 – Solução de Consulta - Decisão DIANA/SRRF/8°RF n° 319, de 29/06/1998 – Conclusão -> código TEC 2922.30.90;
- f) Em 10/04/2000 – Pedido de Restituição/Compensação - Fundamentação -> código TEC 2922.30.90;
- g) Em 29/01/2001 – Decisão DIANA/SRRF/8°RF n° 005, de 29/01/2001 – Reforma o entendimento inicial – Torna insubsistente a Decisão DIANA/SRRF/8°RF n° 319, de 29/06/1998 - Conclusão -> código TEC 3824.90.89 – Alíquota II de 17% em 18/11/1997 (data do registro da DI 97/1070526-1);

Inicialmente, devo explicitar que, consoante exposto pela decisão recorrida, a SEFIA/IRF/SP (fls. 35-36), está equivocada ao afirmar que “(...) ao formalizar o pedido de consulta, a interessada deixou de informar que já havia sido intimada a cumprir obrigação tributária relativa ao fato objeto da consulta (...) razão pela qual, entendemos configurada a hipótese de não atendimento ao art. 52, II, do Decreto 70.235/72 (PAF)”. Senão vejamos:

*“(...) a Fiscalização se equivocou ao entender que, por ocasião da formulação da consulta que culminou com a Decisão nº 319/1998, a interessada se encontrava sob procedimento fiscal, o que acarretaria suposto vício de forma, objeto, inclusive, de Representação Fiscal. De acordo com o teor do processo de consulta MF 10880.014252/98-80, o qual se encontra juntado ao processo MF 10314.001471/00-56, e, em especial, nos termos do PARECER/DIANA/SRRF08 N° 332/2003 (fls. 496), do Despacho de fls. 501-503, e do Despacho de fls. 504, onde a COANA ratificou o entendimento da DIANA/SRRF08, inexistiram os supostos vícios de forma.”*

Dessa forma, tem-se que a solução do litígio em apreço reside em contextualizar o regramento contido nos parágrafos 6º e 7º, do art. 14, da Instrução Normativa nº 230/2004, cujas disposições, além de deverem obediência às normas que lhe são hierarquicamente superiores, não podem, como não pode qualquer ato integrante da legislação, ser objeto de interpretação que, conferindo ao ato normativo inequívoca incoerência, fira-o em sua própria e intrínseca lógica.

Do dispositivo acima mencionado consta:

*§ 6º- Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.*

*§ 7º- Na hipótese de alteração ou reforma, de ofício, de Solução de Consulta sobre classificação de mercadorias, **APLICAM-SE AS CONCLUSÕES DA SOLUÇÃO ALTERADA OU REFORMADA EM RELAÇÃO AOS ATOS PRATICADOS ATÉ A DATA EM QUE FOR DADA CIÊNCIA AO CONSULENTE DA NOVA ORIENTAÇÃO.***

Desses dizeres, especialmente do transcrito § 6º, sabe-se que todas as Soluções de Consulta, proferidas a respeito de toda e qualquer matéria, inclusive classificação de mercadoria, estão sujeitas a nova orientação, seja em decorrência de solução de divergência, seja em decorrência de solução de consulta interna ou de qualquer outro ato interpretativo acerca da espécie consultada que, expedido por órgão central da Secretaria da Receita Federal, uniformize nacionalmente eventual diversidade de entendimento.

Sendo assim, é inconteste que às Soluções de Consulta, inclusive as proferidas sobre classificação de mercadorias, quando objeto de orientação introduzida em face das hipóteses referidas no transcrito § 6º, deverá ser dispensado o tratamento ali previsto, o qual expressamente **contempla a retroatividade benigna** (para afetar fatos geradores passados).

Todavia, quanto à manutenção dessa benignidade nos casos de revisão de ofício a que estão sujeitas as Soluções de Consulta que tenham por objeto a classificação de mercadorias, surgem, polêmicos, entendimentos diversos.

Nada obstante, nesses casos entendo que se deve apelar à matriz legal da norma, qual seja, § 12 de seu artigo 48, da Lei nº 9.430/1996, a qual ao disciplinar o instituto da consulta, dispôs:

*§12- Se, após a resposta à consulta, a administração alterar o entendimento nela expresso, a nova orientação atingirá, apenas, os fatos geradores que ocorram após dada ciência ao consulente ou após a sua publicação na imprensa oficial.*

Conforme se verifica, caso a nova orientação for menos benéfica ao Contribuinte, esta somente poderá ser aplicada a fatos geradores posteriores à sua publicação ou ciência ao consulente (mantendo-se incólume os atos praticados sob à égide da Consulta reformada).

Por outro lado, apesar de não ter sido objeto de debate (ainda), devo ressaltar que por se tratar de restituição de Imposto de Importação (II), não se aplicam ao caso concreto as disposições contidas no artigo 166 do Código Tributário Nacional, consoante manifestação exarada pela própria Administração Tributária no Parecer/COSIT nº 47/2003, abaixo parcialmente transcrito:

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II*

*Ementa: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ART. 166 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INAPLICABILIDADE.*

*O Imposto de Importação não se constitui tributo que, por sua natureza, comporta transferência do respectivo encargo financeiro. O sujeito passivo do Imposto de Importação não necessita comprovar à Secretaria da Receita Federal que não repassou seu encargo financeiro a terceira pessoa para ter direito à restituição do imposto pago indevidamente ou em valor maior que o devido.*

*Reforma do Parecer CST/DAA nº1.965, de 18 de julho de 1980.*

*Dispositivos Legais: Lei nº5.172, de 1966, art. 166.*

*(...)*

*4. Conforme bem lembrado pela Disit da SRRF06, não há como negar que todos os impostos, taxas e contribuições pagos por uma sociedade simples ou empresária tendem a ser por esta integralmente satisfeitos mediante a receita oriunda da venda dos bens por ela produzidos ou adquiridos ou dos serviços por ela prestados, ou seja, o ônus dos tributos acaba sendo indiretamente suportado pelos consumidores de seus bens e serviços.*

*5. O encargo financeiro do tributo também pode ser transferido a terceira pessoa via convenção particular, como no caso do contrato de locação em que o proprietário do imóvel ajusta com seu inquilino que este deve efetuar o pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) devido anualmente pelo proprietário imóvel. Da mesma forma, têm-se hoje casos de venda de veículos automotores em que a concessionária*

*compromete-se a pagar o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) devido pelo proprietário do veículo em seu primeiro ano de uso.*

*6. Dito isso, deve-se então esclarecer que o art. 166 do CTN não buscou regular a restituição dos tributos objeto dessas 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), comportam uma natural transferência de seu encargo financeiro do sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte de direito) a terceira pessoa (contribuinte de fato).*

*7. Como exemplo, tem-se os casos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e de Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), tributos esses cuja própria natureza jurídica (incidência na alienação de bens ou serviços e exigência juntamente com o preço dos bens vendidos ou dos serviços prestados) pressupõe a transferência do encargo financeiro do tributo àquele que adquire o bem ou o serviço (contribuinte de fato).*

*8. Impostos da natureza dos acima elencados são classificados como indiretos por muitos operadores do Direito, como é o caso do Jurista Fábio Fannuchi, que afirma o seguinte:*

*“O imposto é direto quando em uma só pessoa reúnem-se as condições de contribuinte de fato (aquele que arca com o ônus representado pelo tributo) e de direito (aquele que é responsável pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias previstas na legislação). É da renda devida por declaração, onde a relação jurídica-tributária se estabelece diretamente entre sujeitos ativo e passivo, sem interferência de terceiros.*

*O imposto é indireto, quando existe uma pessoa que contribui e outra que, perante o sujeito ativo da relação, deve cumprir com as obrigações de controlar, arrecadar e recolher o tributo, ficando responsável pelo débito caso não proceda como a legislação ordene. É o caso do imposto de circulação de mercadorias, que tem como contribuinte de direito o comerciante, o industrial ou o produtor.” (grifou-se)*

*Uma vez que ao sujeito passivo do tributo dito indireto cabem tão-somente as atividades de controle e arrecadação/recolhimento de tributo cujo ônus é transferido ao adquirente do bem ou do serviço, a ele não é devida, salvo prova em contrário, a restituição de valor recolhido indevidamente aos cofres da União, assim como contra ele há presunção de apropriação indébita de tributo devido e não recolhido aos cofres públicos, em similitude à retenção e não-recolhimento de tributo ou contribuição pela fonte pagadora de rendimentos.*

*(...)*

11. Ademais, referida exegese guarda consonância com o entendimento que vem sendo dado à matéria pelo Superior Tribunal de Justiça, nos seguintes termos:

*“Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência.*

*Somente em casos assim, aplica-se a regra do art. 166 do Código Tributário Nacional, pois a natureza a que se reporta tal dispositivo legal só pode ser a jurídica, que é determinada pela lei correspondente, e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, ou não se deu, aludida transferência.*

*Na verdade, o art. 166 do CTN contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feita por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. A prova a ser exigida na primeira situação deve ser aquela possível e que se apresente bem clara, a fim de não se colaborar para o enriquecimento ilícito do poder tributante. Nos casos em que a lei expressamente determina que o terceiro assumiu o encargo, necessidade há, de modo absoluto, que esse conceda autorização para a repetição de indébito.” (grifou-se)*

12. Tratando-se, portanto, de recolhimento de impostos ditos indiretos, há que se observar, na repetição do indébito ao contribuinte de direito, as exigências estabelecidas no art. 166 do CTN, conforme bem assevera o Professor Bernardo Ribeiro de Moraes, in verbis:

*“Assim, em relação aos tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro – casos de tributos indiretos –, o pedido de repetição de indébito tributário deve atender aos seguintes pressupostos:*

*a) ter sido pago o tributo. A prova a ser feita se refere ao pagamento do tributo;*

*b) ter prova de que, na qualidade de contribuinte ou interessado, assumiu o encargo financeiro relativo ao tributo, seja não tendo transferido o seu valor a terceiro (prova negativa de transferência do tributo), seja tendo transferido o seu valor a terceiro e se achar autorizado por este a receber a repetição (prova positiva de transferência do tributo e de autorização do contribuinte de fato);*

*c) ser esse pagamento indevido sem causa jurídica. A prova a ser feita é a de que o solvens pagou sem ser devedor, em razão das hipóteses contidas nos incisos I, II e III do art. 165 do Código Tributário Nacional.” (grifou-se)*

*13.O entendimento ora esposado, ressalte-se, guarda perfeita consonância com a Súmula nº 546 do Supremo Tribunal Federal, assim enunciada:*

*“Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido, por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de fato o quantum respectivo. ”*

*14.O Imposto de Importação não se caracteriza tributo cuja natureza jurídica comporta a transferência do respectivo encargo financeiro – inexistem, para o Imposto de Importação (inclusive nos casos de importação de determinado bem por conta e ordem de terceiros), as figuras do contribuinte de fato e do contribuinte de direito.*

*15.Nas hipóteses em que se pode cogitar a ocorrência da transferência do encargo financeiro do tributo, referida transferência dá-se não em decorrência da natureza jurídica do tributo, mas sim da natureza jurídica do importador ou de sua atividade econômica, a qual pressupõe o auferimento de receita suficiente para cobrir seus custos e despesas (inclusive tributárias).*

*16. Muitas vezes, a aludida transferência do encargo financeiro do tributo sequer existe, como nas importações de mercadorias por pessoas físicas não-comerciantes e que não prestam serviços utilizando-se dos bens por ela importados, bem assim nas importações destinadas ao ativo permanente.*

*17.Assim, não sendo o Imposto de Importação um tributo que, por sua natureza, comporta transferência do respectivo encargo financeiro, o sujeito passivo do imposto não necessita comprovar à Secretaria da Receita Federal (SRF) que não repassou seu encargo financeiro a terceira pessoa para ter direito à restituição do imposto pago indevidamente ou em valor maior que o devido.*

*18.Esclareça-se, por oportuno, que tratamento diverso do atribuído ao Imposto de Importação merece ser dado ao IPI vinculado à importação, haja vista, conforme anteriormente afirmado, que o IPI constitui-se um tributo cuja natureza jurídica comporta a transferência do respectivo encargo financeiro.*

*18.1 Assim, o IPI vinculado à importação pago indevidamente ou em valor maior que o devido somente poderá ser restituído ao importador quando este comprovar à SRF que, além de não ter se utilizado do IPI pago na importação na dedução de débitos do IPI decorrentes das vendas de produtos industrializados sujeitos à incidência do imposto, também não repassou seu encargo financeiro a terceira pessoa (não se utilizou do valor pago a título de IPI vinculado à importação como custo ou despesa), ou, caso tenha repassado referido encargo, que está expressamente autorizado a pleitear a restituição do imposto pago indevidamente ou em valor maior que o devido por aquele que*

*assumiu o encargo financeiro do imposto na aquisição dos bens vendidos ou dos serviços prestados pelo importador.*

*19.Necessária, portanto, mostra-se a reforma do Parecer CST/DAA nº 1.965, de 18 de julho de 1980, por intermédio do qual esta Cosit expressou o entendimento de que o Imposto de Importação inseria-se na determinação contida no art. 166 do CTN e que, em razão disso, sua restituição estaria condicionada à prova de assunção do respectivo encargo financeiro ou, no caso de transferência do ônus a terceiro, à expressa autorização deste.*

#### CONCLUSÃO

*20.Diante de todo o exposto, conclui-se que o Imposto de Importação não se constituiu tributo que, por sua natureza, comporta transferência do respectivo encargo financeiro. Assim, o sujeito passivo do Imposto de Importação não necessita comprovar à Secretaria da Receita Federal que não repassou seu encargo financeiro a terceira pessoa para ter direito à restituição do imposto pago indevidamente ou em valor maior que o devido.*

Interessada. Em face do exposto, voto pelo deferimento do pedido formulado pela

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2009



ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO - Relatora



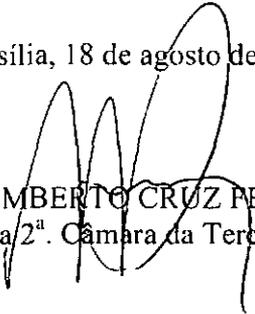
**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS  
TERCEIRA SEÇÃO**

Processo n.º: 10314.001457/00-25  
Recurso n.º: 141076

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial n.º. 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, a tomar ciência do Acórdão n.º 3201-00.278.

Brasília, 18 de agosto de 2009.

  
LUIZ HUMBERTO CRUZ FERNANDES  
Chefe da 2ª. Câmara da Terceira Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- Apenas com Ciência
- Com Recurso Especial
- Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional