



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 10314.001793/99-17
Recurso nº : 131.780
Acórdão nº : 301-32.946
Sessão de : 21 de junho de 2006
Recorrente : GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.
Recorrida : DRJ/SÃO PAULO/SP

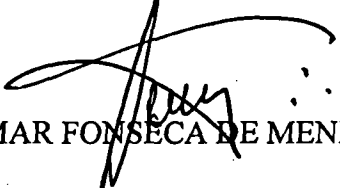
IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. RESTITUIÇÃO. Somente nos casos de tributos que comportem, por sua natureza jurídica, transferência do respectivo encargo financeiro, ou seja, aqueles para os quais a lei assim estabelece, aplica-se a regra do art. 166, do CTN.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
Presidente


VALMAR FONSECA DE MENEZES
Relator

Formalizado em: **22 NOV 2006**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: José Luiz Novo Rossari, Luiz Roberto Domingo, Atalina Rodrigues Alves, Susy Gomes Hoffmann, Irene Souza da Trindade Torres e Carlos Henrique Klaser Filho.

Processo nº : 10314.001793/99-17
Acórdão nº : 301-32.946

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, que transcrevo, a seguir.

“A interessada importou partes e peças para uso próprio em montagem de veículos, dando entrada em seu estoque e utilizando, para a mesma operação, duas Declarações de Importação, efetuando pagamento com débito automático, tendo sido uma delas cancelada posteriormente pela IRF/SP, onde ocorreu o desembaraço aduaneiro.

A interessada, em razão desse cancelamento, pleiteou a restituição de tributos, tendo a IRF/SP entendido pertinente o pleito em razão do que preceitua a Instrução Normativa - IN/SRF 34/98, encaminhando o processo para a DRF/São José dos Campos para as providências finais cabíveis.

A DRF/São José dos Campos intimou a interessada a apresentar o Plano de Contas da Empresa, constatando que houve a contabilização do imposto pago a maior a débito de uma conta de estoque que, pela sua natureza, implica em transferência do encargo financeiro para o custo das mercadorias vendidas e o resultado contábil/fiscal da empresa, entendendo ser incabível a restituição pretendida por não atender ao que preceitua o art. 166 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN), devolvendo o processo à IRF/SP.

A IRF/SP reiterou os termos de sua decisão, conforme IN/SRF 34/98, devolvendo o processo à DRF/São José dos Campos para que decidisse sobre a restituição, conforme preceitua o art. 6º da supracitada Instrução Normativa.

O Delegado de São José dos Campos enviou um Notes no sentido de que a restituição de tributos aduaneiros prevista na IN 34/98 seja procedida com observância do disposto no art. 166 do CTN e, novamente, devolveu o processo à IRF/SP.

A IRF/SP mais uma vez reiterou os termos de sua decisão inicial, notificando a interessada da decisão da DRF/São José dos Campos, por economia processual.

Ciente da decisão da DRF/São José dos Campos que negou a restituição, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade para esta DRJ/SPOII, alegando, em síntese, que

Processo nº : 10314.001793/99-17
Acórdão nº : 301-32.946

agiu conforme preceitua a IN 34/98, específica para o cancelamento de declarações de importação objeto de multiplicidade de registros, não sendo cabível ao caso a verificação efetuada pela DRF/São José dos Campos, por violar o princípio da legalidade, e nem a previsão do art. 166 do CTN.”

A Delegacia de Julgamento proferiu decisão, nos termos da ementa transcrita adiante:

“Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 27/11/1998

Ementa: Restituição de Imposto de Importação. Duplicidade de Declarações de Importação.

Ainda que cancelada a Declaração de Importação, a restituição do tributo somente será feita a quem prove haver assumido seu encargo financeiro, conforme preceitua a Lei 5.172/66 - Código Tributário Nacional.

Solicitação indeferida”.

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, conforme petição, nos autos, inclusive repisando argumentos.

É o relatório.

Processo nº : 10314.001793/99-17
Acórdão nº : 301-32.946

VOTO

Conselheiro Valmar Fonsêca de Menezes, Relator

O recurso preenche as condições de admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Por pertinente, peço licença aos meus pares para trazer à colação o voto proferido pela eminente Conselheira Anelise Daudt Prieto, por ocasião do julgamento do recurso de nº 124.849, o qual adoto, como razões de decidir, transcrevendo-o em excertos:

“Trata o presente processo de pedido de restituição do imposto de importação recolhido pela recorrente quando da importação de carregadores ou conversores de bateria para telefone celular que operam com tecnologia digital.

(...)

Entretanto, a empresa não faria jus à restituição por se tratar de importação de produto final e não de insumo a ser nele empregado. A meu ver, tal argumento não procede. Para fundamentar tal posição, valho-me do brilhante e objetivo voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Sérgio Castro Neves em processo semelhante, em pauta nesta mesma sessão, que tem como única diferença para este o pedido, relativo à restituição do IPI e não do II, como aqui. Transcrevo-o:

“A diligência junto à SUFRAMA, determinada por esta Câmara, embora me tenha parecido despicienda, elimina de vez a questão sobre estar ou não a recorrente obrigada a industrializar os carregadores ou conversores de bateria em território nacional. Digo-a despicienda porque outra não poderia ser a resposta expedida por aquele órgão, considerando-se a clareza meridiana dos textos: as datas de início da obrigatoriedade de fabricar ou montar os carregadores ou conversores de bateria foram inequivocamente estabelecidas em 1º. de julho de 1995 para a tecnologia analógica e em 1º. de agosto de 2000 para a tecnologia digital. A Portaria Interministerial nº. 261/94, que estipulou a primeira das datas-limite, não mencionou que o dispositivo legal aplicava-se especificamente à tecnologia analógica pela simples e boa razão de que era esta a única tecnologia comercialmente disponível em 1994, quando foi publicada. A discutida “omissão”, portanto, não configurou

imprecisão ou distração da matriz legal, que não pode ser inquinada de impresciência tecnológica.

Uma outra questão é a que envolve estarem ou não os carregadores ou conversores de bateria enquadrados na classe de bens passíveis de merecer os benefícios fiscais próprios do regime da Zona Franca de Manaus. Observa, com propriedade, a v. decisão recorrida, a mecânica geral do regime: (1) concede-se **suspensão** dos tributos no ingresso de mercadorias estrangeiras na ZFM; (2) a **suspensão** converte-se em **isenção**, se e quando tais mercadorias são consumidas dentro dos limites territoriais objeto do benefício; (3) no caso de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos, a **suspensão** se converte em **redução** do II e **isenção** do IPI, quando da internação para outros pontos do território nacional de produtos acabados que os contenham.

A partir daí, discute-se se um conversor ou carregador de bateria deve ser considerado um **insumo** do telefone celular — hipótese em que o incentivo fiscal se lhe aplicaria, ou se, ao contrário, deve ser tratado como produto final, o que o excluiria do benefício.

A única resposta precisa a esta questão é: — “depende”. Um carregador de bateria, à semelhança da própria bateria, ou de um pneumático de automóvel, ou de um teclado de computador — os exemplos são infinitos — é indiscutivelmente um bem final e acabado, comercializado como tal nas lojas do ramo. Entretanto não se comercializa um telefone celular sem a bateria e o carregador, nem um veículo sem os pneumáticos, nem um computador sem o teclado. E, ao comprar o veículo, o telefone ou o computador, o consumidor sequer tem a opção de escolher o tipo, a marca ou qualquer outra característica de seus complementos: se quiser um pneu diferente, ou uma bateria de celular com maior capacidade de carga, o comprador terá que adquirir uma segunda unidade.

Ora, o tratamento fiscal desse tipo de mercadorias segue, como não podia deixar de acontecer, a realidade comercial. Observa-se isto a partir mesmo da classificação fiscal da mercadoria, eis que o pneumático seguirá o regime do veículo, o teclado, o do computador e a bateria e o carregador seguirão o regime do telefone celular, **sempre que principal e acessório sejam comercializados juntos.**

Não há, portanto, razão para retirar-se dos carregadores ou conversores de bateria a característica de **insumo** de telefones celulares, na medida em que acompanhem estes últimos, tal como acontece com a bateria, o estojo ou capa de proteção, eventuais fones de ouvido com microfones, o manual de instruções e a própria embalagem. Quando, entretanto, vendidos separadamente,

adquirirão identidade própria, devendo ser tratados como produtos finais.

Parece-me, portanto, que, estando a recorrente a reclamar o crédito relativo ao IPI de carregadores ou conversores de bateria que acompanharam os telefones de sua fabricação, assiste-lhe razão.”

Então, o pagamento do tributo foi realizado sem causa jurídica e trata-se de fato que se subsume à norma prevista no artigo 165, inciso I, do CTN, que estabelece o direito à restituição no caso de pagamento, inclusive espontâneo, de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação aplicável.

Por outro lado, entendo que deve ser feita uma reflexão a respeito do que dispõe o artigo 166 do Código Tributário Nacional, ou seja: “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

A questão que se coloca é: que natureza? Existem controvérsias na doutrina. Mas, a meu ver, a Professora Mizabel Derzi responde de forma bem objetiva a tal indagação, em sua atualização da obra *Direito Tributário Brasileiro*, de Aliomar Baleeiro (11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001):

“Mas que natureza? Evidentemente a natureza jurídica. E somente existem dois tributos que, de acordo com sua peculiar natureza jurídica, desencadeiam a transferência do respectivo encargo financeiro, ou seja: o ICMS e o IPI.

(...)

A rigor, a ilação é extraída diretamente da Constituição Federal, porque, em relação a eles, a Carta adota dois princípios: o da seletividade e do da não cumulatividade - que somente podem ser explicados ou compreendidos pelo fenômeno da translação, uma vez que a redução do imposto a recolher, entre outros objetivos- em um ou outro princípio - se destina a beneficiar o consumidor, por meio da repercussão no mecanismo dos preços. Ademais tais impostos têm ainda a função de serem neutros nem deformando a competitividade, a formação de preços ou a livre concorrência. Para isso não podem onerar o agente econômico que atua sujeito às leis de mercado, ou seja, o contribuinte (o comerciante), mas são suportados pelo consumidor. E não apenas há uma aceitação jurídico-constitucional da repercussão do encargo financeiro, mas

ainda um comando de autorização e até de determinação da transferência.

Ao dizer da Constituição o princípio da não-cumulatividade, em relação ao IPI e ao ICMS, ela assim se expressa: "...compensando-se o que for devido em cada operação...com o montante cobrado nas anteriores...(art. 155, § 2º, I).

Ora, o montante cobrado nas operações ou prestações anteriores não foi recolhido aos cofres públicos pelo adquirente-contribuinte, o qual apenas sofre a repercussão econômica do tributo, repercussão transformada em uma presunção jurídica pela Constituição. Convertida em um direito de crédito, necessariamente compensável com os débitos tributários no ICMS e no IPI, a repercussão do imposto é uma presunção inerente à técnica não-cumulativa desses tributos, presunção que serviu de inquestionável fundamento adotado pela Constituição. (Fundamento este não passível de contrariedade pelo intérprete, do ponto de vista do adquirente-contribuinte). Comprovado que, na operação anterior de aquisição da mercadoria, economicamente o contribuinte não suportou o encargo do imposto (tendo pago um preço inferior ao de mercado), em nenhum caso, ficará inibido o seu direito de crédito; além disso, implicitamente, o contribuinte-promotor da operação de saída está autorizado a efetuar a transferência.

Por isso, a consideração da repercussão deixa de ser critério "ajurídico" ou meramente "econômico" no caso do ICMS ou do IPI. Ela é presunção constitucional, fundamento do direito à compensação dos créditos, incondicionalmente estabelecido, na técnica do princípio da não-cumulatividade. Igualmente no direito à repetição do indébito. Em se tratando de ICMS ou IPI, o fenômeno da repercussão é pressuposto pelo Código Tributário Nacional e pela jurisprudência, sendo ônus do contribuinte demonstrar a sua inexistência, para os efeitos da restituição."

Mais adiante, conclui a Professora que:

"É nesse contexto que deve ser compreendido o art. 166 do CTN. Tributos que, por sua natureza jurídica, sujeitam-se à transferência ou translação são apenas o IPI e o ICMS. É de se presumir de sua natureza, a repercussão. Por tais circunstâncias, o contribuinte que pagou o que não era devido poderá pleitear a restituição, conferindo-lhe o art. 166 o encargo de demonstrar que, naquele caso, excepcionalmente, não se deu a transferência financeira do encargo, ou que está devidamente autorizado pelo terceiro, que sofre a translação, a requerer a devolução."

Como visto, somente no caso dos impostos chamados indiretos se aplica o disposto no artigo 166 do CTN. Se o sujeito passivo do imposto indireto transfere o ônus do tributo para o adquirente do bem ou serviço, não lhe é devida, salvo prova em contrário, a restituição do valor recolhido indevidamente. Tanto é que contra ele há a presunção de apropriação indébita de tributo devido e não recolhido.

Portanto, no caso de restituição de tributos indiretos ao contribuinte de direito, devem ser atendidas as exigências estabelecidas no CTN, art. 166. Aliás, no dizer do Professor Bernardo Ribeiro de Moraes¹, o interessado deverá “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 de tributo), seja tendo transferido o seu valor a terceiros e se achar autorizado por este a receber a repetição (prova positiva de transferência do tributo e de autorização do contribuinte de fato)”.

Nesse diapasão, merece destaque o Enunciado da Súmula 546 do Supremo Tribunal Federal: “Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte “de jure” não recuperou do contribuinte “de facto” o “quantum” respectivo.”

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem se dando no mesmo sentido. O julgado cuja ementa transcrevo a seguir é um exemplo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO A RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 3º, I, DA LEI Nº 7.787/89, E ART. 22, I DA LEI Nº 8.212/91. COMPENSAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO. LEIS 8.212/91, 9.032/95 E 9.129/95. REDEFINIÇÃO DO ENTENDIMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO.

1. Agravo Regimental interposto contra decisão que, com amparo no art. 557, § 1º, do CPC, deu provimento ao recurso especial da empresa autora, em ação com o intuito de compensar créditos tributários recolhidos indevidamente.

2. 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 CTN, pois a natureza, a que

¹ Compêndio de Direito Tributário. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. Segundo Volume, p. 490.

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, e quando não se deu, aludida transferência.

3. 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 feito 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 terceiro conceda autorização para a repetição de indébito.

4. A contribuição previdenciária examinada é de natureza direta. Apresenta-se com essa característica porque a sua exigência se concentra, unicamente, na pessoa de quem a recolhe, no caso, uma empresa que assume a condição de contribuinte de fato e de direito. A primeira condição é assumida porque arca com o ônus financeiro imposto pelo tributo; a segunda, caracteriza-se porque é a responsável pelo cumprimento de todas as obrigações, quer as principais, quer as acessórias.

5. Em consequência, o fenômeno da substituição legal no cumprimento da obrigação, do contribuinte de fato pelo contribuinte de direito, não ocorre na exigência do pagamento das contribuições previdenciárias quanto à parte da responsabilidade das empresas.

6. A repetição do indébito e a compensação da contribuição questionada podem ser assim deferidas, sem a exigência da repercussão.

7. Colocando um ponto final na celeuma, a respeito da repercussão, a Distinta Primeira Seção, em 10/11/1999, julgando os Embargos de Divergência nº 168469/SP, nos quais fui designado relator para o acórdão, pacificou o posicionamento de que, em qualquer situação, ela não pode ser exigida nos casos de repetição ou compensação de contribuições, tributo considerado direto, *in casu*.

8. Agravo regimental do INSS improvido.

(AGRESP 224586 / SP; AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 1999/0067250-0 Ministro JOSÉ DELGADO

Processo nº : 10314.001793/99-17
Acórdão nº : 301-32.946

PRIMEIRA TURMA Julgamento em 16/11/1999 DJ 28.02.2000 p. 00057)

Portanto, no caso da restituição do IPI é necessária a prova de que a contribuinte assumiu o encargo financeiro relativo ao tributo não o tendo transferido a terceiro ou de que se acha autorizado por este a receber a repetição.

Por outro lado, o fenômeno da substituição legal no cumprimento da obrigação, do contribuinte de fato pelo de direito, não ocorre na exigência do imposto de importação. Então, este não está sujeito ao mesmo regime probatório do IPI no caso de repetição de indébito."

Por outro lado, a jurisprudência deste Colegiado é farta, no mesmo sentido, o que se pode exemplificar com a transcrição dos seguintes acórdãos:

Número do Recurso: 116849
Câmara: TERCEIRA CÂMARA
Número do Processo: 11080.010901/93-65
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: OUTROS
Recorrida/Interessado: DRF/CAXIAS DO SUL/RS
Data da Sessão: 21/02/1995 00:00:00
Relator: JOÃO HOLANDA COSTA
Decisão: Acórdão 303-28110
Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE
Texto da Decisão:
Ementa: Recurso de ofício. Restituição. Havendo sido recolhido o imposto de importação, indevidamente, cabe a restituição. Recurso de ofício improvido.

Número do Recurso: 117221
Câmara: SEGUNDA CÂMARA
Número do Processo: 10410.000120/94-83
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: OUTROS
Recorrida/Interessado: DRF/MACEIO/AL
Data da Sessão: 27/07/1995 00:00:00
Relator: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO
Decisão: Acórdão 302-33097
Resultado: NPO - NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFICIO
Texto da Decisão:
Ementa: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - RESTITUIÇÃO. É de se restituir o Imposto de Importação recolhido a maior, quando tal fato estiver devidamente comprovado com base na legislação pertinente.

Processo nº : 10314.001793/99-17
Acórdão nº : 301-32.946

Recurso de ofício negado.

Número do Recurso: 117341
Câmara: SEGUNDA CÂMARA
Número do Processo: 11131.000007/95-79
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: OUTROS
Recorrida/Interessado: ALF/PORTO DE FORTALEZA/CE
Data da Sessão: 25/07/1995 00:00:00
Relator: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
Decisão: Acórdão 302-33084
Resultado: NPO - NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO
Texto da Decisão:
Ementa: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - RESTITUIÇÃO. É legítima a restituição do imposto de Importação recolhido a maior, decorrente da aplicação incorreta de alíquota e/ou de erro na conversão cambial.
Recurso não provido.

Também o Superior Tribunal de Justiça entende da mesma maneira a questão proposta, com no caso do julgamento do Recurso Especial 200518/SP:

“RESP 200518 / SP; RECURSO ESPECIAL 1999/0002029-4

Relator(a) Ministro JOSÉ DELGADO (1105)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 3º, I, DA LEI Nº 7.787/89, E ART. 22, I, DA LEI Nº 8.212/91. AUTÔNOMOS, EMPREGADORES E AVULSOS. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE DE LIMITAÇÃO (LEIS NºS 8.212/91, 9.032/95 E 9.129/95). TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO. ART. 166, DO CTN. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

(...)

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

4. 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

Processo nº : 10314.001793/99-17
Acórdão nº : 301-32.946

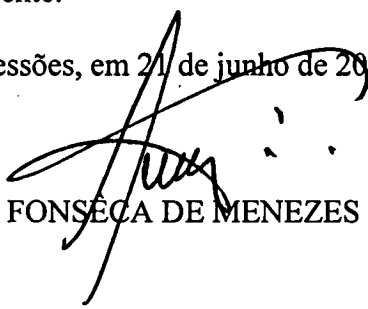
seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, aludida transferência.

5. 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 feito 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 terceiro conceda autorização para a repetição de indébito.

(...)"

Diante de todo o exposto, dou provimento ao recurso, com a ressalva de que seja assegurada ao Fisco a verificação da certeza e liquidez dos créditos alegados pela recorrente.

Sala das Sessões, em 21 de junho de 2006


VALMAR FONSECA DE MENEZES - Relator