




**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA**

**Processo n°** : 10314.004319/98-10  
**Recurso n°** : 130.973  
**Acórdão n°** : 303-33.241  
**Sessão de** : 19 de junho de 2006  
**Recorrente** : GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** : DRJ/SÃO PAULO/SP

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO PAGO EM DUPLICIDADE. CONTABILIZAÇÃO DO IMPOSTO EM DÉBITO DE UMA CONTA DE ESTOQUE. CARACTERIZADA A TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO A TERCEIROS. ART. 166 DO CTN. INVIABILIDADE DO PLEITO.  
RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Nilton Luiz Bartoli e Anelise Daudt Prieto, que davam provimento.

  
ANELISE DAUDT PRIETO  
Presidente

  
SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA  
Relator

Formalizado em: 31 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Zenaldo Loibman, Marciel Eder Costa, Tarásio Campelo Borges e Maria Regina Godinho de Carvalho (Suplente). Ausente o Conselheiro Sérgio de Castro Neves. Ausente o Procurador da Fazenda Nacional Leandro Felipe Bueno Tierno.

Processo n° : 10314.004319/98-10  
Acórdão n° : 303-33.241

## RELATÓRIO

A contribuinte ora recorrente 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 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 à débito de uma conta de estoque que, pela sua natureza, implica em transferência desse 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 a DRJ/SPOII, alegando, em síntese, que 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.

Processo nº : 10314.004319/98-10  
Acórdão nº : 303-33.241

A DRJ de São Paulo – SP (SPOII), através do Acórdão 7.016 de 29/07/2004, julgou indeferida a solicitação da ora recorrente, nos termos que a seguir se transcreve na íntegra:

#### “PRELIMINAR

A manifestação de inconformidade é tempestiva e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal.

A ilegalidade apontada pela interessada não tem a menor chance de prosperar. A alegação de não ser aplicável um dispositivo previsto na Lei 5.172/66, elevada à condição de lei complementar pela Constituição Federal, jamais poderia ser interpretada como ilegalidade.

Elementar é no direito a hierarquia entre dispositivos legais. Jamais uma Instrução Normativa poderia, por si só, sobrepujar a eficácia de uma Lei Complementar à Constituição Federal.

#### MÉRITO

A DRF/São José dos Campos indeferiu o pleito de restituição em virtude de a interessada haver contabilizado o valor em questão em conta de estoque, que compõe o custo das mercadorias vendidas, fato que a interessada não rebate em sua impugnação, com fundamento no art. 166 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

*“Art. 166 – A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”*

Nas entrelinhas do dispositivo subjaz a idéia da repercussão fiscal, fenômeno segundo o qual o imposto é pago pelo contribuinte de direito, mas é suportado economicamente por outra pessoa, o contribuinte de fato, a quem o encargo se transfere no preço de venda. Deste modo, compete ao contribuinte de direito provar, por meio de seus livros e arquivos, que não agregou o tributo ao preço, ou, se o fez, que está autorizado pelo contribuinte de fato a pleitear a restituição. Ou deverá demonstrar a impossibilidade prática da transferência nas circunstâncias especiais do caso concreto.

Neste aspecto, a posição do Supremo Tribunal Federal foi consolidada na Súmula nº 546 que, interpretada a “contrário sensu”, vai ao encontro do que se afirmou acima:

*“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.”*

Processo nº : 10314.004319/98-10  
Acórdão nº : 303-33.241

Em comentários à matéria, o Prof. Ricardo Lobo Torres se apóia na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e aduz:

*“Não é suficiente, portanto, para legitimar a ação de repetição de indébito, o enriquecimento ilícito do ente público, mas o empobrecimento do contribuinte. Se aquele que recolheu indevidamente o imposto aos cofres públicos não sofreu o desembolso efetivo do numerário, carece de legitimidade ad causam, porque, do contrário, enriqueceria ilícitamente: E se alguém há de enriquecer sem causa, que seja o Estado, que representa a coletividade, como disse o Min. Victor Nunes Leal (RE 46.450, de 10.1.61).” (Curso de Direito Financeiro e Tributário. 2ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro, Renovar, 1995, pág. 240.)*

Por outro lado, não há dúvidas que, mesmo no caso do Imposto de Importação, o art.166 do CTN deverá ser observado, pois na maioria das situações este tributo comporta a incidência indireta, como bem demonstra José Morschbacher (Repetição do indébito tributário indireto. 3ª edição São Paulo, Dialética, 1998, pág.35).

*“Trata-se de imposto que não pode, aprioristicamente, ser considerado como de incidência indireta ou direta, vez que tal constatação (...) dependerá sempre da realização ou não da subsequente circulação econômica com o produto importado. Dessa forma, destinando-se a mercadoria importada à revenda, seja direta ou indiretamente, com o insumo de produto obtido em processo industrial, a incidência do Imposto de Importação é indireta. Ocorrendo, todavia, importação de bens de uso próprio, como máquinas e equipamentos do Ativo Fixo, tratar-se-á logicamente de incidência direta. Verdade é que, pelo maior fluxo de operações de comércio, o Imposto de Importação é mais um imposto indireto que direto.”*

Bem assim, a Secretaria da Receita Federal espousa o entendimento de que o Imposto de Importação, no caso de repetição de indébito, se submete ao art. 166 do CTN, nos termos do Parecer CST/DAA nº 1965, de 18 de julho de 1980, cuja ementa se transcreve abaixo:

*“O imposto de importação se insere na determinação prevista no artigo 166 do CTN, devendo a sua restituição ser condicionada à prova de assunção do respectivo encargo financeiro ou, no caso de transferência do ônus a terceiro, à expressa autorização deste.”*

Submetida a matéria ao Terceiro Conselho de Contribuintes, percebe-se que o entendimento daquele órgão não discrepa do acima descrito, como provam os julgados a seguir:

*“RESTITUIÇÃO. Restituição de Tributos. Por ter, no caso, o Imposto de Importação, natureza de tributo indireto, no caso [sic], o sujeito ativo legitimado a pleitear a restituição é aquele que foi onerado pela carga tributária, devendo, assim, ser observado o disposto no artigo 166 do CTN. Recurso a que se nega provimento.” (Acórdão nº 301-27891, por unanimidade de votos, em 25/10/95)*

Processo n° : 10314.004319/98-10  
Acórdão n° : 303-33.241

*"RESTITUIÇÃO. Imposto de Importação. Uma vez comprovado que o encargo financeiro do tributo pago indevidamente não integrou os custos industriais, nem foi transferido a terceiros através de sua inclusão no preço final das mercadorias ou produtos vendidos defere-se o pedido. Recurso de ofício desprovido." (Acórdão n° 302-33059, por unanimidade de votos, em 28/06/1995).*

Dessa forma, entendendo correta a decisão inicial, indefiro a solicitação de restituição.

O processo deve ser encaminhado ao órgão de origem para ciência do contribuinte do teor do presente Acórdão. MF/SRF/DRJ-JULGAMENTO-SPO II-SP. SALA DAS SESSÕES EM 29/07/04 - CARLOS ALBERTO GUINSBERG - AFTN - SIPE 56795".

Irresignada, a recorrente devidamente cientificada, apresentou as razões de seu recurso, mantendo e reiterando na íntegra todo o arrazoadado apresentado em primeira instância, com maior menção afirmando que admite não ter sido correto seu procedimento contábil, o que não implica dizer que tais créditos tenham realmente sido utilizados na compensação dos valores autuados, haja vista, existir o efetivo indeferimento de tal compensação e, mais, o pagamento dos valores constantes da autuação com que se pretendia esse acerto, conforme o que teria anteriormente demonstrado.

E ainda, insiste que ao não se admitir os argumentos que diz serem indiscutíveis, e apenas por amor ao debate, verifica-se que no caso em escopo seria nítido o pagamento em dobro do tributo em questão, pois ainda que tivesse compensado tal crédito, quando da desistência requerida, houve novo pagamento dos mesmos tributos, o que implicaria em qualquer forma, na restituição dos valores ditos pagos em duplicidade.

Por fim, requereu o provimento do recurso para que seja reformada a Decisão proferida em primeira instância, a fim de ser restituída dos valores que já teriam sido reconhecidos pela IRF em São Paulo.

É o relatório



Processo nº : 10314.004319/98-10  
Acórdão nº : 303-33.241

## VOTO

Conselheiro Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Relator

O Recurso é tempestivo, conforme se verifica às fls. 143(v), intimada em 11/08/2004, tendo sido protocolado o recurso (fls. 146 a 152) com os anexos correspondentes (fls. 153 a 225) em data de 03/09/2004, estando revestido das formalidades legais para sua admissibilidade, dispensada de apresentação de garantia recursal por inexistência de crédito tributário, bem como, sendo matéria de apreciação no âmbito deste Terceiro Conselho de Contribuintes, portanto, dele tomo conhecimento.

Trata pois, o presente processo do pedido de restituição de Imposto de Importação, em face da duplicidade de Declarações de Importações, que ocasionaram o pagamento em dobro do imposto, tendo uma destas declarações sido cancelada a *posteriori* pela Inspeção da Receita Federal / SP, onde ocorreu o desembaraço aduaneiro.

A autoridade administrativa da Delegacia da Receita Federal em São José dos Campos – SP intimou a contribuinte para que apresentasse o plano de contas da empresa, a fim de fosse verificado se o imposto pago a maior fora contabilizado a débito na conta de estoque, o que implicaria na transferência daquele encargo financeiro para o custo da mercadoria vendida, e por conseguinte, para o consumidor.

Uma vez apresentados os requeridos documentos fiscais, a DRF de São José dos Campos constatou que o imposto pago a maior fora contabilizado na conta de estoque da empresa e, portanto, tal encargo foi de fato transferido ao custo da mercadoria vendida pela recorrente, não podendo a mesma ser restituída *ex vi* do art. 166 do CTN.

Em seu arrazoado contestatório, alegou a recorrente que importou a mercadoria para uso próprio (peças e partes de veículos) as quais seriam utilizadas na montagem de veículos.

Afirma, ainda, que a escrituração do crédito tributário em questão nas contas de resultado constituiu mero equívoco contábil e que o mesmo deveria ter sido escriturado nas “Contas a Receber Pendências Alfandegárias”, não havendo reais motivos para o indeferimento do seu pleito.

Portanto, o cerne da questão aqui discutida consiste em saber se a recorrente possui direito à restituição do quanto indevidamente recolhido à título de Imposto de Importação - mais especificamente a questão de se saber se a contribuinte suportou tal encargo ou este foi repassado ao custo das mercadorias por ela comercializadas.

Processo nº : 10314.004319/98-10  
Acórdão nº : 303-33.241

Ao analisarmos a peça contestatória apresentada pela recorrente, fls. 148 a 152, verificamos que a mesma confessa que os supostos créditos foram contabilizados em suas contas de resultado, admitindo expressamente "não ter sido correto seu procedimento contábil", o que, segundo alega, não implicaria dizer que tais créditos teriam realmente sido utilizados na compensação dos valores autuados, haja vista, existir o efetivo indeferimento de tal compensação.

Ora pois, não merece prosperar os argumentos da recorrente, uma vez que o que há de ser perquirido aqui não é se tal crédito já foi ou não compensado, como tenta levar a crer a recorrente, mas sim, se os encargos do pagamento em duplicidade do I.I. foram suportados pela recorrente ou transferidos a terceiros.

Sendo assim, uma vez que, a apresentação do Plano de Contas e dos apontamentos contábeis da empresa recorrente, comprovou que o imposto pago em duplicidade foi contabilizado como débito de uma conta de "estoque", comprovado restou definitivamente, que o encargo do indigitado pagamento em duplicidade foi transferido a terceiros.

Destarte, em face do que expressamente estatui o CTN, em seu art. 166, resta inviabilizado o pleito de restituição da recorrente, litteris:

*"Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la."*

Ademais, a posição do STF sobre esta matéria foi consolidada através da Súmula n. 546 que estabeleceu, verbis:

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

Sendo assim, não resta dúvida, se por uma vez, a recorrente não comprovou ter assumido o encargo decorrente do pagamento em duplicidade do imposto de importação, de outra, não poderá ela ser restituída pelo pagamento do imposto em referência.

A própria Secretaria da Receita Federal, esposou o entendimento de que o Imposto de Importação, em casos de repetição de indébito, é de se submeter ao art. 166 do CTN, nos termos do Parecer CST/DAA n. 1965, de 18/07/80, cuja ementa se segue:

*"O imposto de importação se insere na determinação prevista no artigo 166 do CTN, devendo a sua restituição ser condicionada à prova de assunção do respectivo encargo financeiro ou, no caso de transferência do ônus a terceiro, à expressa autorização deste."*

Processo n° : 10314.004319/98-10  
Acórdão n° : 303-33.241

Finalmente, trazemos a colação Decisões paradigmas, da lavra deste Terceiro Conselho de Contribuintes, que têm consagrado entendimento idêntico sobre a matéria em escopo, confira-se:

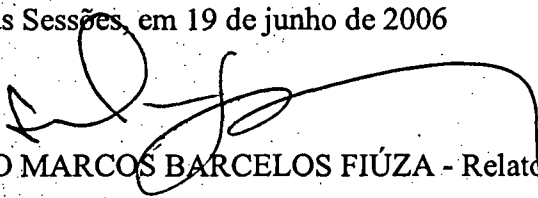
*“Restituição: Imposto de Importação. Uma vez comprovado que o encargo financeiro do tributo pago indevidamente não integrou os custos industriais, nem foi transferido à terceiros através de sua inclusão no preço final das mercadorias ou produtos vendidos defere-se o pedido. Recurso de ofício desprovido.” (Acórdão n. 302-33059, por unanimidade de votos, em 28/06/95)*

Destarte, uma vez que a recorrente não comprovou que o encargo financeiro, pelo pagamento do imposto de importação em duplicidade, fora por ela própria suportado, inviabilizado encontra-se o seu pedido de restituição.

Diante do exposto, conheço o presente recurso voluntário para, VOTAR pelo seu IMPROVIMENTO, ratificando a inviabilidade da restituição pretendida pela contribuinte.

É como Voto.

Sala das Sessões, em 19 de junho de 2006

  
SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA - Relator