



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

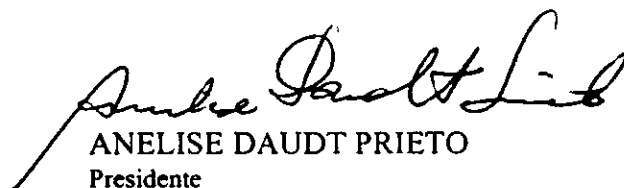
Processo nº : 10314.004322/98-16
Recurso nº : 130.974
Acórdão nº : 303-33.321
Sessão de : 12 de julho de 2006
Recorrente : GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.
Recorrida : DRJ-SÃO PAULO/SP

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ART. 166 DO CTN.
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.
RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Zenaldo Loibman, Luiz Carlos Maia Cerqueira, Silvio Marcos Barcelos Fiúza e Tarásio Campelo Borges. Designada para redigir o voto a Conselheira Nanci Gama.


ANELISE DAUDT PRIETO
Presidente


NANCIGAMA
Relatora Designada

Formalizado em: **31 AGO 2006**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nilton Luiz Bartoli e Marciel Eder Costa. Ausente o Conselheiro Sérgio de Castro Neves.

Processo nº : 10314.004322/98-16
Acórdão nº : 303-33.321

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 : 10314.004322/98-16
Acórdão nº : 303-33.321

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.

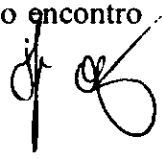
MÉRITO

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 “contrario sensu”, vai ao encontro do que se afirmou acima:



Processo nº : 10314.004322/98-16
Acórdão nº : 303-33.321

“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.”

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 ilicitamente: 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.)

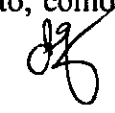
Por outro lado, não há dúvidas que, mesmo no caso do Imposto de Importação, o art.166 do CTN deverá ser observado, pois na maioria das situações este tributo comporta a incidência indireta, como bem demonstra José Morschbacher (Repetição do indébito tributário indireto. 3ª edição São Paulo, Dialética,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



Processo nº : 10314.004322/98-16
Acórdão nº : 303-33.321

“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)

“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 nº 302-33059, por unanimidade de votos, em 28/06/1995).

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

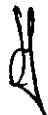
O processo deve ser encaminhado ao órgão de origem para ciência do contribuinte do teor do presente Acórdão. MF/SRF/DRJ-JULGAMENTO-SPO II-SP. SALA DAS SESSÕES EM 29/07/04 - CARLOS ALBERTO GUINSBERG - AFTN - SIPE 56795”.

Irresignada, a recorrente devidamente cientificada, apresentou as razões de seu recurso, mantendo e reiterando na íntegra todo o arrazoado 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.



VOTO

Conselheiro Silvio Marcos Barcelos Fiúza, Relator

O Recurso é tempestivo, conforme se verifica às fls. 279(v), tendo a recorrida se dado por intimada e protocolizado sua irresignação em 03/09/04 (fls. 282 a 288), com os anexos correspondentes (fls. 289 a 334) e está revestido das formalidades legais para sua admissibilidade, bem como é 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 : 10314.004322/98-16
Acórdão nº : 303-33.321

Ao analisarmos a peça contestatória apresentada pela recorrente, fls. 281 a 288, 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 auçados, 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

Processo nº : 10314.004322/98-16
Acórdão nº : 303-33.321

prova de assunção do respectivo encargo financeiro ou, no caso de transferência do ônus a terceiro, à expressa autorização deste."

Finalmente, trazemos a colação Decisões paradigmáticas, 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 deferiu-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 12 de julho de 2006.


SILVIO MARCOS BARCELOS FIÚZA - Relator

V O T O VENCEDOR

Ouso discordar do entendimento adotado pelo Ilmo. Conselheiro Relator em seu voto. Isso porque, conforme a jurisprudência já pacificada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, o art. 166, do Código Tributário Nacional somente tem aplicação em relação aos tributos que a lei estabeleça a possibilidade de transferência do respectivo encargo financeiro a terceiros e não por simples circunstâncias econômicas.

Em outras palavras, somente nos casos em que exista expressa previsão legal no sentido de estabelecer que determinado tributo comporte transferência do encargo a terceiros (tributo de natureza indireta) é que se autoriza, para fins de restituição, a incidência da restrição prevista no citado dispositivo.

Vejamos a jurisprudência do STJ sobre o tema:

1. " 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. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIROS. ART. 166, DO CTN. LEIS Nº 8.212/91, 9.032/95 E 9.129/95.
2. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em sede de embargos de divergência, pacificou o entendimento para acolher atese de que o art. 66, da Lei nº 8.383/91, em sua interpretação sistêmica, autoriza ao contribuinte efetuar, via auto-lançamento, compensação de tributos pagos cuja exigência foi indevida ou inconstitucional.
3. Tributos que comportem, por sua natureza, na 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 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 que não se colabore 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.
6. 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 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.
7. 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.
8. A repetição do indébito e a compensação da contribuição questionada podem ser assim deferidas, sem a exigência da repercussão.
9. Embargos de Divergência rejeitados”.
10. (Recurso Especial nº 168469/SP; Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1998/0063753-2, DJU 17/12/1999, pág. 00314, Relator Min. Ari Pargendler, data da decisão 10/11/1999, Primeira Seção) (grifei)

Adotando essas razões, entendo que, ao inexistir previsão legal neste sentido, o Imposto de Importação não se enquadra no rol dos tributos de natureza indireta, o que leva a crer, sem sombra de dúvidas, que a comprovação da não transferência do encargo financeiro a terceiro exigida pela DRF de São José dos Campos, baseada no art. 166, do CTN, deve ser considerada completamente incabível

Processo nº : 10314.004322/98-16
Acórdão nº : 303-33.321

para fundamentar o indeferimento do pedido de restituição formalizado pelo Contribuinte.

Não é outra a jurisprudência deste E. Terceiro Conselho de Contribuintes sobre a inaplicabilidade da restrição contida no dispositivo citado em relação ao imposto objeto da autuação que originou o presente Recurso Voluntário:

“IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ART. 166 DO CTN. 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. PRECEDENTE: Acórdão nº 301-32.780. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO”

(Recurso Voluntário 131.967. Acórdão 301-32937)

“IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ART. 166 DO CTN. INAPLICABILIDADE.

O Imposto de Importação não se caracteriza como 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. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO”

(Recurso Voluntário 131.787. Acórdão 301-32782)

Por todo o exposto, peço vênias ao ilustre Conselheiro Relator para conhecer e DAR PROVIMENTO ao presente recurso voluntário, deferindo a restituição do Imposto de Importação pago indevidamente.

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de julho de 2006.


NANCI GAMA - Relatora Designada.