



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

---

<b>Processo n°</b>	10314.004327/98-30
<b>Recurso n°</b>	130.975 Voluntário
<b>Matéria</b>	RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO
<b>Acórdão n°</b>	302-38.059
<b>Sessão de</b>	17 de outubro de 2006
<b>Recorrente</b>	GENERAL MOTORS DO BRASIL LTDA.
<b>Recorrida</b>	DRJ-SÃO PAULO/SP

---

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 16/09/1998

Ementa: 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 nº 47/2003).

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do voto da relatora. A Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando votou pela conclusão.

  
JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente

  
ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Elizabeth Emílio de Moraes Chierogatto, Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior, Corinθο Oliveira Machado, Mércia Helena Trajano D'Amorim, Luciano Lopes de Almeida Moraes e Luis Antonio Flora. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Maria Cecília Barbosa.

## Relatório

O presente feito administrativo trata de Pedido de Restituição formulado pela contribuinte em epígrafe (doravante denominada Interessada) em função de a mesma ter: (i) importado partes e peças para uso próprio em montagem de veículos utilizando, para uma mesma operação, duas Declarações de Importação; e (ii) efetuado o pagamento mediante débito automático. Cabe salientar que uma das DI foi cancelada posteriormente pela IRF/SP, onde ocorreu o desembaraço aduaneiro.

O Acórdão n.º DRJ/SPOII n.º 7.015/2004, assim como as decisões que lhe antecederam, indeferiu o pleito da Interessada, uma vez que a mesma deixou de comprovar, por meio de seus livros e arquivos, que não agregou o tributo ao preço, ou, se o fez, que está autorizada pelo contribuinte de fato a pleitear a restituição, nos termos do art. 166 do CTN.

Leio, em Sessão, os termos da ementa do Acórdão recorrido:

*“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”*

Regularmente intimada da decisão acima em 13 de agosto de 2004, a Interessada apresentou Recurso Voluntário de fls. 142/148, no dia 03 de setembro do mesmo ano. Nesta peça alega, em síntese, o que segue:

1) Contabilizou, equivocadamente, o valor pago a maior em conta de resultado antes de ver-se efetivamente autorizada a utilizar seu crédito, mas que renunciou ao processo administrativo n.º 10314.001219/00-47, tendo recolhido, em 27 de setembro de 2002, os valores então compensados;

2) Comprova, portanto, o nítido pagamento em duplicidade, uma vez que, quando desistiu do processo de compensação pagou os tributos indevidamente compensados.

Finalmente, cumpre esclarecer que, em função de não existir qualquer crédito compensado, não houve arrolamento de bens e direitos.

É o Relatório.

## Voto

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

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

Conforme relatado, o litígio em análise cinge-se a Pedido de Restituição do Imposto de Importação (II) recolhido em duplicidade.

*Ab initio*, cabe salientar que, me momento algum, a Administração contesta o pagamento indevido, mas se limita a negar a restituição pleiteada pela Interessada fundamentadamente no art. 166 do CTN.

Em que pesem os argumentos aduzidos pela primeira instância, entendo que cabe razão à Interessada.

Com efeito, sobre este assunto, a própria Administração Tributária já esposou o seu entendimento, consubstanciado no Parecer/COSIT n.º 47/2003, que reformou, inclusive, o Parecer CST/DAA n.º 1.965/80, citado pela decisão recorrida, que, por oportuno, passo a transcrever, em parte:

*"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."*

Diante de tal reconhecimento explícito, por parte do Fisco, com relação à impropriedade de considerar o tributo em referência sujeito ao artigo 166 do Código Tributário Nacional, com cujas razões comungo integralmente, não me resta outra alternativa senão a de adotar o mesmo entendimento, para concluir, sem maiores delongas, por dar provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 17 de outubro de 2006



ROSA MARIA DE JESUS DA SILVA COSTA DE CASTRO - Relatora