



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA TURMA

Processo n.º : 10711.004544/93-79
Recurso n.º : 303-120038
Matéria : OUTROS
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes
Interessada : PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
Sessão de : 21 de agosto de 2006
Acórdão n.º : CSRF/03-04.923

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. RESTITUIÇÃO. Cabível o pedido de restituição do II recolhido indevidamente. 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 especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL,

ACORDAM os Membros da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Judith do Amaral Marcondes Armando (Relatora), Otacilio Dantas Cartaxo, Carlos Henrique Klaser Filho e Luis Antonio Flora que deram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Anelise Daudt Prieto.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

ANELISE DAUDT PRIETO
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM: 09 ABR 2007

Processo n.º : 10711.004544/93-79
Acórdão n.º : CSRF/03-04.923

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NILTON LUIZ BARTOLI
e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

ADP
Gh

Processo n.º : 10711.004544/93-79
Acórdão n.º : CSRF/03-04.923

Recurso n.º : 303-120038
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Interessada : PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS

RELATÓRIO

Trata-se de pedido de restituição do Imposto de Importação pago indevidamente, por erro na aplicação da alíquota, relativamente às Declarações de Importação n.ºs 500180, 500701, 502215 e 502229, cujo fundamento pauta-se no Decreto n.º 60/91, que concedeu redução da alíquota de 0% para o produto químico furfural puro bidestilado a granel. Complementa o pedido de restituição o valor pago a maior a título de Imposto de Importação, nas Declarações de Importação n.ºs 500180 e 500701, cujas bases de cálculo foram acrescidas, equivocadamente, do valor do frete interno.

A Colenda Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário, como observado na ementa do Acórdão n.º 303-29.333 de 20 de junho de 2000:

**“LI- RESTITUIÇÃO – O imposto de importação tem como destinatário do ônus tributário o importador, não estando sujeito às restrições e requisitos postulados no art. 166, do Código Tributário Nacional, uma vez que, por sua natureza, não comporta a transferência do encargo financeiro.
RECURSO PROVIDO.”**

A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, Recurso Especial de Divergência, (o representante da Fazenda Nacional tomou ciência do acórdão em 02/07/2004 protocolizado em 06/07/2004 Recurso Especial), requerendo a reforma da *decisum* ora hostilizada.

O apelo da Fazenda Nacional apóia-se na divergência jurisprudencial apresentada no seguinte paradigma:

“RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS

Por ter, no caso, o Imposto de Importação, natureza de tributo indireto, no caso, 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 301-27891, Relatora Conselheira Márcia Regina Machado Melaré).”

A Fazenda Nacional fundamenta-se nos seguintes argumentos para prestigiar o posicionamento do paradigma:

- o v. Acórdão recorrido entendeu que o Imposto de Importação não comporta a transferência do encargo financeiro, pelo que não se sujeita à regra prevista no art. 166 do Código Tributário Nacional;

Processo n.º : 10711.004544/93-79
Acórdão n.º : CSRF/03-04.923

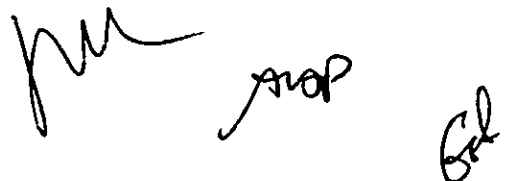
- diversamente, o v. Acórdão paradigma entendeu que o Imposto de Importação tem natureza de tributo indireto e, por conseguinte, deve ser observado o disposto no artigo 166 do CTN;
- No caso concreto, a natureza do Imposto de Importação se mostra de imposto indireto. De fato, o próprio recorrido confirma o registro na contabilidade do imposto pago como custo;
- exige-se a prova de que o valor do tributo não foi repassado a terceiro, uma vez que, se tal tiver ocorrido, a empresa deverá demonstrar que se encontra autorizada a pedir devolução, consoante se depreende do art. 166 do CTN e da Súmula 546 do Supremo Tribunal Federal.

Devidamente cientificada da decisão do Conselho de Contribuintes e do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em 30/09/2004, tendo lhe sido facultada a apresentação de contra-razões recursais, a contribuinte compareceu aos autos, em 11/10/2004, argumentando que o Acórdão em questão não merece ser reformado pelo exposto, em suma, a seguir:

- o Terceiro Conselho de Contribuintes já decidiu quando o produto é entregue a consumidores submetidos ao sistema de preços fixados pelo governo federal, não há a alegada transferência de encargo financeiro, não ferindo o pedido de restituição as disposições do art. 166 do CTN;
- o Terceiro Conselho de Contribuintes também entendeu que não havendo comprovação de que houve repasse a terceiros do valor recolhido a maior, considera-se atendido o art. 166 do CTN, ao tempo em que ressaltou que a própria SRF específica, em Instrução Normativa, os tributos que, por sua natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro,
- a composição de preços dos produtos da PETROBRAS na época, era estabelecida pelo governo federal, através do Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, portanto sendo impossível o repasse de quaisquer ônus ou encargos aos produtos da Recorrente sem autorização desse Departamento, o que não houve;
- foi apresentado, nos autos, demonstrativo do lançamento contábil comprovando, de modo inequívoco, que a contribuinte assumiu o ônus do valor pago indevidamente.

Na sessão realizada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais em 07/11/2005, os autos foram distribuídos, por sorteio, a esta Conselheira, em conformidade com o art. 16 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

É o relatório.



Processo n.º : 10711.004544/93-79
Acórdão n.º : CSRF/03-04.923

VOTO VENCIDO

Conselheira JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO, Relatora.

O recurso foi apresentado em boa forma.

Entendo que há três questões a serem apresentadas para a condução de meu voto, relacionadas:

- 1 - a aplicação do disposto no art. 166 do CTN aos tributos de importação;
- 2 - a formação dos preços administrados, e
- 3 - ao ônus do tributo.

Em primeiro lugar, não encontro na letra do artigo 166 do CTN qualquer possibilidade de estarmos diante de uma formulação doutrinária.

O CTN não é *locus* de terminologia acadêmica. Quer me parecer que a ordem é bem mais simples e objetiva: **restitua-se a quem de fato pagou.**

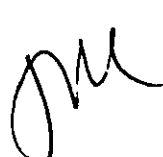
Iam muito bem, do meu ponto de vista, os argumentos de que “*a priori* é de se considerar que todos os tributos compõe o custo das mercadorias de uma empresa comercial”. É claro, compondo custos são repassados aos preços e, portanto são suportados pelo consumidor final.

Digo que iam bem até associarem-se a esta conclusão a idéia de que o imposto de importação, por razões “conceituais”, deixa de ser, definitivamente, transmissível ao consumidor final.

E entendo que passam a ir pior quando veiculam a idéia de que o destaque do IPI e do ICMS nas notas fiscais possam, ainda que de forma remota, indicar que os tributos são suportados pelo consumidor final.

O destaque nas Notas Fiscais apóiam e reproduzem a não cumulatividade do tributo. Indica que naquela transação comercial já foi cobrado o tributo referente aos fatos geradores até ali ocorridos, e que ele deve ser anotado nas contabilidades, do comprador e do vendedor, a fim de que não se torne cumulativo e venha violar o principio que o rege.

Nada obsta, e de fato ocorre quando por razões próprias do planejamento tributário legal, que o consumidor final deixe de ser onerado pelo tributo. Esse fato que pode ser observado em cadeias produtivas onde o consumidor final tem a alternativa, por ser parte da cadeia intermediária, de utilizar créditos desses tributos.



Processo n.º : 10711.004544/93-79
Acórdão n.º : CSRF/03-04.923

O imposto de importação, até o presente momento, não é obrigado ao controle contábil para efeitos de prova de não cumulatividade junto aos fiscos, mesmo quando cobrado sobre insumos ou outros intermediários na produção.

Isso não desnatura sua condição híbrida, sendo por vezes direto e por vezes indireto, conforme seja a operação comercial a que estejam referidos.

Portanto, ainda que não haja livros contábeis de Imposto de Importação obrigatórios, e que não sejam destacados em notas fiscais, e ainda que tenham sido em alguma época considerados açodadamente tributos diretos, não há como se desconsiderar que sejam ora transmissíveis ora intransmissíveis.

A interpretação correta do art. 166, à luz do princípio que veda o enriquecimento sem causa, entendo eu que seja a que permite que se restitua o indébito a quem de fato teve o ônus do seu pagamento. Soa-me absurdo que uma norma infralegal possa ser aplicada, sem a crítica e a ponderação necessárias para que seu efeito não seja uma violência ao espírito de uma lei maior, ou aos basilares valores sociais.

Em época atual, de constantes e necessárias facilidades de administração tributária, o instituto da substituição tributária exemplifica claramente o que desejo dizer. Ali estamos diante de tributos que são recolhidos pela administração tributária do contribuinte mais facilmente alcançável e cuja destinação ao contribuinte de fato é administrada pelos próprios substitutos legais.

Será que a substituição tributária modifica a natureza do tributo? E o que será mesmo a tal natureza do tributo?

Não tenho dúvidas de que, entrando plenamente em vigor o Código Aduaneiro do Mercosul, haverá destaque do Imposto de Importação pago. Não só pela não cumulatividade que o rege, mas pela necessidade de adequação do orçamento comunitário.

Obviamente, não havendo norma legal atual, além do CTN art.166, que determine a quem restituir o que, fica ao tino do julgador proceder as elaborações mentais capazes de encontrar a verdade material.

Sob a ótica da minha observação conceitual e fática, o imposto de importação pode ou não ser transferido, **segundo seja a natureza da operação de importação**. Quando estivermos diante de uma importação para consumo final o importador suportará o ônus do tributo. Em qualquer momento que se observe pagamento indevido, ou maior que o devido, é a este importador que se restituirá o tributo indébito.

De outra forma, se estivermos diante de importação de matérias primas, por exemplo, quem suportará o tributo será o consumidor final. O tributo será transferido pelo importador ao consumidor intermediário e este ao consumidor final embutido no custo. Nesses casos não há possibilidade de devolver ao importador, salvo se autorizado pelos consumidores finais.

Irrelevante, portanto, saber a natureza do tributo ou sua rotulação doutrinária. Mas imprescindível conhecer a operação comercial na qual figurou o tributo.

Processo n.º : 10711.004544/93-79
Acórdão n.º : CSRF/03-04.923

Essas situações comerciais podem ser acompanhadas pelo julgador de três maneiras básicas:

- Via contabilidade da empresa;
- Via acompanhamento de preços ao consumidor se em condição monopolista ou de quase concorrência e preços administrados, e
- das duas formas.

No presente caso, a Petrobrás apresentou sua contabilidade ajustada em 1993, não logrando apenas com isso atender ao requisito de identificar quem suportou o ônus da tributação acontecida em 1992 e 1993.

Ao contrário, ao admitir que lançou a custo o Imposto de Importação de 1992, é de se pensar que, primeiro essa é a formação de seu preço, e segundo, que ajustes feitos em 1993 não trariam de volta à sua porta os consumidores que pagaram um preço mais alto em 1992.

Apenas este raciocínio já me satisfaz para considerar enriquecimento sem causa a restituição ora pleiteada.

Mas, passo à segunda questão que inicialmente propus.

O que significa preço administrado?

“Entende-se por preços administrados por contrato ou monitorados aqueles preços cuja sensibilidade a fatores de oferta e demanda é menor, mas não necessariamente aqueles que são diretamente regulados pelo governo, ou então, aqueles que a despeito de estarem relacionados com oferta e demanda, dependem de autorização ou conhecimento prévio de algum órgão do poder público” (Banco Central do Brasil – Trabalhos para Discussão, nº 59, dezembro de 2002).

“No Brasil, o termo ‘preços administrados por contrato ou monitorados’ – doravante simplesmente preços administrados – refere-se aos preços que são insensíveis às condições de oferta e de demanda porque são estabelecidos por contrato ou por um órgão público.

Os preços administrados estão divididos nos seguintes grupos: os que são regulados em nível federal – pelo próprio governo federal ou por agências reguladoras federais – e os que são determinados por governos estaduais ou municipais. Nos preços administrados que são regulados em nível federal estão incluídos os preços dos serviços telefônicos, produtos derivados de petróleo (gasolina, gás de cozinha, óleo para motores), eletricidade e planos de saúde. Os preços controlados por governos estaduais ou municipais incluem a taxa de água e esgoto, o IPVA, o IPTU e a maioria das tarifas de transporte público, como ônibus municipais e serviços ferroviários. Os preços dos produtos

Processo n.º : 10711.004544/93-79
Acórdão n.º : CSRF/03-04.923

derivados de petróleo foram desregulamentados em 2002, mas ainda estão incluídos no grupo de preços administrados porque são estabelecidos pela Petrobrás, que possui um “quase-monopólio” sobre a produção doméstica e a distribuição no atacado.”(Banco Central do Brasil – Este texto integra a série “Perguntas Mais Frequentes”, editada pela Gerência-Executiva de Relacionamento com Investidores (Gerin) do Banco Central do Brasil)

Visitando a página WEB da Petrobrás pode-se conhecer como se formam os seus preços - lá está claramente, e transcrevo:

“Do poço ao posto, a Petrobrás trabalha visando satisfazer seus clientes oferecendo-lhes produtos de qualidade. Os preços cobrados por estes produtos, no entanto, não dependem exclusivamente da Petrobrás. **Tributos** e margens de comercialização são alguns dos componentes do preço final ao consumidor. Entenda a cadeia de comercialização e a composição dos preços do gás liquefeito de petróleo (GLP), da gasolina e do óleo diesel.”(os grifos são meus).

Estes esclarecimentos permitem conhecer como se criam os preços administrados da Petrobrás, que são alegados no recurso da empresa recorrente.

No presente caso, são esclarecimentos que se ajustam e robustecem minha convicção de que os tributos fazem mesmo parte dos preços “administrados” da Petrobrás, conforme já declarado na sua contabilidade.

É preciso discernir claramente que na negociação dos preços administrados estão compreendidos fatores de risco tais como alterações nas taxas cambiais, nos preços internacionais, nas condições do mercado, e inclusive de eventuais diferenças na tributação.

O preço administrado é sempre custo mais lucro mais risco. O que se vê no presente caso é que a Petrobrás não deseja diminuir seu lucro, mesmo que para isso devamos ser induzidos a permitir que o consumidor seja sócio no risco, mesmo aquele relacionado a apropriação errada do tributo, mas não nos lucros.

Ainda que pudéssemos admitir tal incoerência, não há informação sobre os preços correntes daquelas operações realizadas sob a égide de custos distorcidos, e não é possível, portanto, afirmar qualquer coisa sobre preços, lucros e composição desses elementos.

Passo à questão do ônus do tributo.

Já vimos que o tributo é sempre parte do preço e, portanto, sempre custeado pelo consumidor final. Mesmo para a Petrobrás.

Entendo que não há possibilidade de individualizar quais consumidores compraram produtos finais com preço sub-constituído decorrente da importação aqui referida.

E, ainda que fosse possível, é absolutamente insano imaginar que a Petrobrás fosse bater à nossa porta, anos depois, com contas adicionais para pagarmos em nome de tributos

Processo n.º : 10711.004544/93-79
Acórdão n.º : CSRF/03-04.923

não computados sabe-se lá em que operação comercial. Ou que fossem os consumidores lá, à sua porta, autorizar a repetição do indébito em seus nomes.

Ou seja, não se podendo identificar quem pagou a menos que pague o fisco? (vale dizer, nós outros, que provavelmente não tivemos qualquer relação com aquele fato?). Ou que não sendo possível devolver a quem teve o ônus que se devolva a Petrobrás?

Não creio ser essa a determinação do art. 166 do CTN.

Por todas estas razões entendo que o custo da tributação, inclusive da tributação indevida, ou não foi suportado pela Petrobrás, ou tendo sido, não o foi na qualidade de tributos, mas de risco, caso em que naturalmente não cabe restituição pelo poder público.

Julgo procedente o Recurso Especial interposto pela PGFN e dou-lhe provimento

Sala das Sessões - DF, em 21 de agosto de 2006


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO

Processo n.º : 10711.004544/93-79
Acórdão n.º : CSRF/03-04.923

VOTO VENCEDOR

Conselheira ANELISE DAUDT PRIETO, Relatora Designada

Trata o presente processo de pedido de restituição do imposto de importação recolhido pela recorrente a alíquota e base de cálculo superiores, quando da importação de produto químico que gozava de redução.

Como se constata pelo relatório da decisão de primeiro grau, foi confirmada a existência do indébito.

O litígio gira em torno da necessidade de comprovação de que a empresa assumiu o encargo do imposto ou, tendo-o repassado, estava autorizada pelo destinatário a receber a restituição.

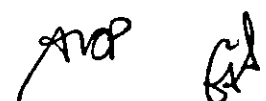
Nesse passo, deve ser feita uma reflexão a respeito do que dispõe o artigo 166 do Código Tributário Nacional, ou seja: “A restituição de tributos que comportem, **por sua natureza**, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, 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



Processo n.º : 10711.004544/93-79
Acórdão n.º : CSRF/03-04.923

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.

Processo n.º : 10711.004544/93-79
Acórdão n.º : CSRF/03-04.923

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 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.

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

AOP
GEL

Processo n.º : 10711.004544/93-79
Acórdão n.º : CSRF/03-04.923

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 conseqüência, 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 n.º 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 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.

À vista de todo o exposto, nego provimento ao recurso especial.

Sala das Sessões-DF, em 21 de agosto de 2006.


ANELISE DAUDT PRIETO

