



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 10715.001221/94-47
SESSÃO DE : 17 de setembro de 2002
ACÓRDÃO Nº : 302-35.275
RECURSO Nº : 120.816
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ

RESTITUIÇÃO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

Não comprovada a transferência a terceiros do valor recolhido a maior, considera-se atendido o disposto no art. 166 do CTN.
RECURSO PROVIDO POR UNANIMIDADE.

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, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 17 de setembro de 2002

HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente e Relator

30 MAR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, LUIS ANTONIO FLORA, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR, WALBER JOSÉ DA SILVA, SIDNEY FERREIRA BATALHA e PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES. Fez sustentação oral o Advogado Dr. RUY JORGE RODRIGUES PEREIRA FILHO, OAB/DF-1.226.

RECURSO Nº : 120.816
ACÓRDÃO Nº : 302-35.275
RECORRENTE : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ
RELATOR(A) : HENRIQUE PRADO MEGDA

RELATÓRIO

A PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS requereu a restituição da totalidade do Imposto de Importação por ela recolhido quando submeteu a desembaraço, por intermédio da DI 503634, equipamentos de segurança para naufragos (roupas de proteção térmica infláveis), alegando que a mercadoria estaria beneficiada com alíquota zero, em virtude do enquadramento no “ex” tarifário instituído pela Portaria MF nº 505/93.

O pedido foi indeferido pela Inspeção da Receita Federal do Rio de Janeiro, face a inobservância dos requisitos contidos no art. 166 do CTN, após exame da escrituração da interessada pelo Serviço de Fiscalização da Inspeção que constatou ter o contribuinte levado a custo o imposto pago indevidamente sem ter feito o estorno do lançamento contábil.

Inconformado, o contribuinte impugnou o ato decisório, alegando, em síntese, imprecisões no levantamento contábil efetuado pela fiscalização, impossibilidade legal de repasse de quaisquer ônus ou encargos aos preços de seus produtos, e, também, que o Imposto de Importação é classificado, pela doutrina dominante, como imposto direto, não cabendo exigir do contribuinte qualquer prova de que não foi repassado, à luz do art. 165 do CTN (súmulas 71 e 546 do STJ).

Antes de indeferir o pleito, o julgador de Primeira Instância administrativa baixou o processo em diligência para que a interessada informasse qual a destinação contábil dos bens objeto da demanda, a que produtos foram os custos apropriados, bem como a existência de ato governamental fixando os preços de tais produtos.

Em atendimento ao solicitado, foi informado que:

- “Os valores do indébito, inicialmente levados a custo, foram estornados mediante crédito na conta “Ajustes de Resultado Operacional” e débito na conta do Ativo “Impostos e Taxas a Recuperar”, fato afinal confirmado pelo Serviço de Fiscalização Aduaneira da Inspeção da Receita Federal do Rio de Janeiro (fl. 135);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.816
ACÓRDÃO Nº : 302-35.275

- Tendo sido detentora, até 06/08/97, do monopólio do petróleo no País, seus preços eram fixados através de portarias do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC), não existindo qualquer possibilidade de repassar os referidos encargos aos preços dos produtos.”

Com guarda de prazo, a empresa recorreu a este Conselho da decisão do Sr. Delegado da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ reproduzindo, de forma mais enfática, com estribo na jurisprudência e na doutrina, os argumentos já expendidos na defesa anteriormente apresentada.

É o relatório.



RECURSO Nº : 120.816
ACÓRDÃO Nº : 302-35.275

VOTO

Está efetivamente comprovado nos autos o pagamento a maior do tributo a que se refere. De fato e de direito a alíquota do Imposto de Importação vigente no momento do desembaraço aduaneiro era de 0%, em virtude do enquadramento da mercadoria no “ex” tarifário instituído pela Portaria MF nº 505/93.

Por outro lado, em relação à prova da não transferência do ônus, art. 166 C.T.N. e art. 120 do R.A., julgamos necessário transcrever alguns trechos de doutrina a respeito.

Preliminarmente, destacamos os comentários sobre a matéria, efetuados por Bernardo Ribeiro de Moraes, *in* Compêndio de Direito Tributário, Editora Forense, 3ª Edição, 1995, página 482 em diante:

- Sobre o suporte ético do “enriquecimento sem causa” e a desnecessidade de ocorrência de erro:

“No direito civil admite-se o princípio da vedação do enriquecimento sem causa, consagrado nos seguintes termos: “todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir “(art. 964)”, do Código Civil Brasileiro.

Em relação à repetição do indébito civil a lei exige que a pessoa que pagou voluntariamente o indevido deva fazer a prova de que pagou por erro: “ao que voluntariamente pagou o indevido incumbe a prova de tê-lo feito por erro (Código Civil, art. 965). Essa prova de pagamento por erro é consequência da obrigação civil, onde a vontade do devedor é presumida. (...) O pagamento do tributo tem a natureza diferente do pagamento voluntário. Tributo é uma obrigação *ex lege*. (...) Em consequência, a corrente jurisprudencial e doutrinária passou a entender que para as obrigações tributárias a prova do erro não é absolutamente necessária. O fundamento do pedido de restituição de tributo pago indevidamente não está no erro do *solvens* em pagar, mas sim na falta de causa jurídica para a sua cobrança pela Fazenda Pública (RF, vol. 94/515)”.

- Sobre a evolução da matéria na jurisprudência e na legislação (CTN)

RECURSO Nº : 120.816
ACÓRDÃO Nº : 302-35.275

“Não levando em conta que o fenômeno da repercussão do tributo é estranho à natureza jurídica (somente o contribuinte *de jure* é parte na relação jurídica tributária), o Supremo Tribunal Federal, baseado em decisões dos anos de 1961 e de 1962, em 13/12/63, aprovou a Súmula nº 71, assim redigida: “embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto. Pela análise da jurisprudência dominante na época verificava-se o seguinte. O imposto indireto é pago pelo contribuinte mas na verdade é suportado por outra pessoa (contribuinte de fato), a quem aquele transfere economicamente no preço de venda”.

O fato desse contribuinte ter recuperado o respectivo valor, acrescendo-o ao preço, é fato econômico e não jurídico (mesmo o tributo direto é repassado, às vezes, no preço). (...) O entendimento do Supremo Tribunal Federal, sobre a repetição do indébito de tributos indiretos, já estava bastante flexível “quando”, “Em 1966, com a promulgação do Código Tributário Nacional, permitiu-se, como regra, a restituição do tributo indireto pago indevidamente, desde que o interessado faça prova de ter assumido o encargo financeiro ou de estar expressamente autorizado pela pessoa que enfrentou o aludido encargo (contribuinte de fato) a receber o tributo.

Após o advento do Código Tributário Nacional, reduzindo o rigor da Súmula nº 71 do STF, este, em 03/10/69, aprovou a Súmula nº 546, 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”. (...) Assim, está regulada no Código Tributário Nacional e na jurisprudência “a repetição do indébito tributário, seja para tributo direto ou indireto”.

Sobre a transferência do encargo financeiro, transcrevemos a seguir comentários de Hiromi Higuchi e Fábio Hiroshi Higuchi, *in* Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática, Editora Atlas, 20ª Edição, 1995, que nos apresentam aspectos práticos e realistas a respeito:

“O encargo financeiro da maioria dos tributos pagos pelas pessoas jurídicas de direito privado é transferido a terceiro através do custo do produto ou mercadoria vendida ou do serviço prestado. Não é essa transferência de ônus que o art. 166 do CTN está se referindo porque a prova negativa da transferência indireta do encargo financeiro é impossível. A

RECURSO Nº : 120.816
ACÓRDÃO Nº : 302-35.275

transferência do encargo financeiro através do preço ocorre inclusive com os tributos diretos.

Ressalvados os tributos retidos na fonte ou cobrados de terceiro (através de destaque), todos os demais, independente de serem diretos ou indiretos, se provado que houve recolhimento indevido, deveriam ser restituídos. Na elaboração do próximo Código Tributário essa questão merece melhor estudo” (Comentário nosso, em parênteses).

São de Gilberto de Ulhoa Canto, *in* Direito Tributário Aplicado - Pareceres, Forense Universitária, 1ª edição, 1992, pp. 05, 06 e 07, as seguintes observações: sobre o mesmo assunto:

“A única maneira pela qual o montante de tributo indireto cobrado e recolhido pelo contribuinte de direito pode ser transferido ao contribuinte de fato, ou “econômico”, é pela sua inclusão no preço de venda. No caso, “o laudo que a consulente apresentou atesta o fato (...) que o tributo pago foi levado à conta de despesas, não à de custo de produtos. (...) No RE nº 73.694, a Primeira Turma disse, em acórdão de 14/11/1972, que :” É pelo mecanismo da elevação do preço que o contribuinte *de jure* consegue ressarcir-se, às expensas do consumidor, do tributo indevidamente pago (ementa).

Nos casos mais comuns de tributos transferíveis, o responsável pela sua cobrança e recolhimento, usualmente chamado contribuinte de direito (que é um sujeito passivo do tipo “responsável pelo tributo”, por oposição ao tipo “contribuinte”, no dualismo previsto no parágrafo único do art. 121 do CTN) é um dos participantes no negócio jurídico que permite a transferência dos tributos ao outro participante, chamado contribuinte de fato, ou econômico. Pelo fenômeno da transferência, o primeiro repassa ao segundo, ou como parte do preço (ICMS) ou como parcela dele destacada (IPI) o montante do tributo que teve de cobrar e recolher.”

Hugo de Brito Machado *in* Curso de Direito Tributário, Malheiros Editores, 11ª Edição, 1996, página 136 e seguintes aborda o tema desta maneira:

“A nosso ver, tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles tributos em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência. Somente em casos assim aplica-se a regra do

RECURSO Nº : 120.816
ACÓRDÃO Nº : 302-35.275

art. 166 do Código Tributário Nacional, pois a natureza a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a natureza 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, tal transferência.

Admitir que o contribuinte sempre transfere o ônus do tributo ao consumidor dos bens ou serviços é uma ideia tão equivocada quanto difundida. Na verdade o contribuinte tenta transferir, não apenas o tributo, mas todos os ônus que pesam sobre sua atividade. Mas nem sempre consegue. Ou nem sempre consegue inteiramente. Tudo depende de cada caso e de cada momento”.

Julgamos bastante racional a tese, acima realçada, da inadequação e quase ineficácia de se perquirir sobre a transferência do ônus do tributo.

Também achamos mais adequado o entendimento de que o art. 166 do CTN se refere, como nas citações acima transcritas de Ulhoa Canto e de Hugo de Brito Machado, aos tributos como o ICMS, o IPI e o ISS, que por expressa disposição legal são transferíveis e até mesmo compensáveis.

Entretanto, no presente caso, a bem da prudência, vale registrar que, apesar de todos os esforços envidados pela autoridade tributária, não restou comprovada a transferência do ônus financeiro ao contribuinte ou ao consumidor, via preços.

Assim, do exposto e por tudo o mais que dos autos consta, em sintonia com a doutrina e a caudalosa jurisprudência administrativa, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 17 de setembro de 2002



HENRIQUE PRADO MEGDA - Relator



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

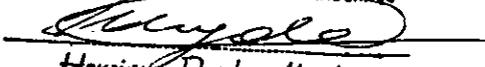
Processo n.º: 10715.001221/94-47
Recurso n.º: 120.816

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n.º 302-35.275

Brasília- DF, 02/12/02

MF - 3.º Conselho de Contribuintes


Henrique Prado Megda
Presidente da 2.ª Câmara

Ciente em:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

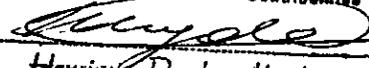
Processo n.º: 10715.001221/94-47
Recurso n.º: 120.816

TERMO DE INTIMAÇÃO

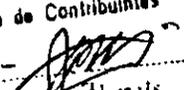
Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão n.º 302-35.275

Brasília- DF, 02/12/02

MF - 3.º Conselho de Contribuintes


Henrique Prado Megda
Presidente da 2.ª Câmara

Ciente em:

A PFDF/FOU/CE.
MF - 3.º Conselho de Contribuintes
10/03/2004 - 
Antonio Alôis de Moraes
3 SEPAP

Ciente, em 30/03/04


Pedro Valtter Leal
Procurador da Fazenda Nacional
OAB/CE 5680